

LA FISCALITA' INDIRETTA DEGLI IMMOBILI

Gianfranco Costa – Federico Camani – Alessandro Tatone

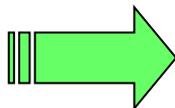
Aggiornata al 30/9/2024



Argomento	Slide
Aspetti generali	3
Locazione immobili abitativi e strumentali	10
Affitto d'azienda	27
Cessione immobili	32
Contratto preliminare	44
Leasing immobili strumentali	48
Aliquote IVA nelle cessioni	53
Fatturazione manutenzioni	65
Reverse charge in edilizia e sanzioni	76
Rimborsi e compensazioni IVA	141
Separazione attività nell'IVA	144
Rettifica detrazione IVA	148
Imposte d'atto	163

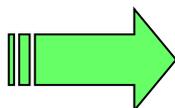
QUADRO NORMATIVO IVA

Art. 10 - n. 8
D.P.R. N. 633/72



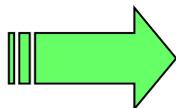
Regime Iva **locazioni** immobili
abitativi e **strumentali**

Art. 10 - n. 8-bis
D.P.R. N. 633/72



Regime Iva **cessioni** immobili
abitativi

Art. 10 - n. 8-ter
D.P.R. N. 633/72

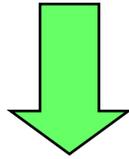


Regime Iva **cessioni** immobili
strumentali

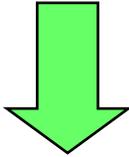
Modificati dall'art. 9 del DL 83/2012
Decorrenza modifiche: 26/6/2012

Classificazione FABBRICATI

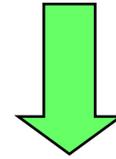
C.M. 4.8.2006 N. 27/E



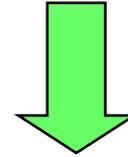
ABITATIVI



**Immobili classificati
categoria A (escluso A/10)**



STRUMENTALI



**Immobili classificati categorie
B – C – D – E e A/10**

Chi è IMPRESA COSTRUTTRICE

C.M. 4.8.2006 N. 27/E
Interpello 2/3/2020, n. 84



Richiamando la C.M. 11.7.1996, n. 182/E,
deve considerarsi **“impresa costruttrice”**:

- oltre all'impresa che realizza direttamente il fabbricato
- anche quella che si avvale di imprese terze per l'esecuzione dei lavoro

PERTINENZE IMMOBILIARI

C.M. 1.3.2007 N. 12/E

Alla luce dei principi del Codice Civile (art. 817 c.c.) la sussistenza del VINCOLO PERTINENZIALE consente di ESTENDERE ALLA PERTINENZA l'applicazione della medesima disciplina dettata per la tipologia del fabbricato principale:

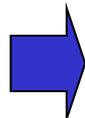
- **SIA** nell'ipotesi in cui il fabbricato principale e la pertinenza sia oggetto del MEDESIMO ATTO
- **SIA** nell'ipotesi in cui i due beni siano oggetto di ATTI SEPARATI

Profili introduttivi

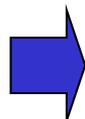
Gli effetti delle regole

Effetti “PRINCIPALI”:

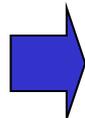
- Esenzione;
- Imponibilità.



LOCAZIONI di fabbricati abitativi e strumentali

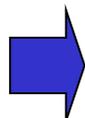


CESSIONI di fabbricati sia abitativi che strumentali

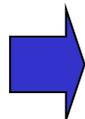


Operazioni di **LEASING** immobiliare

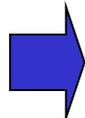
Effetti “ACCESSORI”



RETTIFICA della detrazione IVA (art. 19/bis-2)



INDETRAIBILITÀ IVA sui fabbricati **ABITATIVI** (art. 19/bis-1)



AFFITTI DI AZIENDA con componente immobiliare

Profili introduttivi

IVA

Criterio generale: ESENZIONE IVA

- Salvo i casi di imponibilità:
 - per legge
 - o per opzione

IMPOSTE ATTO
STRUMENTALI

LOCAZIONI

- Imposta registro 1% su fabbricati STRUMENTALI

CESSIONI

- Ipo-catastali 4% su fabbricati STRUMENTALI

ALTERNATIVITÀ
tra IVA e
IMPOSTE ATTO

Per i fabbricati STRUMENTALI CESSANO LE
“EQUAZIONI”:

- IMPONIBILITÀ IVA = IMPOSTE ATTO FISSE
- ESENZIONE IVA = IMPOSTE ATTO PROPORZIONALI

**Aree
EDIFICABILI
e terreni
agricoli**



Co. 2 - Art. 36 - DL 223/2006

Un terreno è fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio:

- **in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune**
- **indipendentemente**
 - **dall'approvazione della Regione**
 - **e dall'adozione degli strumenti attuativi**

Locazione di immobili

Regole dal 26/6/2012

Per quanto riguarda le locazioni di fabbricati abitativi:

- regola generale: regime di esenzione IVA
- deroga: possibilità di optare per l'imponibilità IVA da parte delle imprese costruttrici e ristrutturatrici
 - Queste ultime solo per interventi di cui all'art. 3, co. 1, lett. c), d) ed f) del DPR 380/2001
 - Quindi sono escluse le manutenzioni ordinarie e straordinarie
- **Imponibili** i **contratti relativi a fabbricati destinati ad alloggi sociali**

Art. 2 DM 22.4.2008: **alloggi sociali**:

- unità immobiliare **adibita ad uso residenziale in locazione permanente** che
 - svolge la **funzione di interesse generale**,
 - nella **salvaguardia della coesione sociale**,
 - di **ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati**,
 - che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato.
- Rientrano nella definizione
 - gli **alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati**,
 - **con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche**
 - quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico –
 - **destinati alla locazione temporanea per almeno 8 anni**

Iva e locazioni di fabbricati abitativi

Art. 10, co. 1,
DPR 633/72

Il decreto ha inoltre previsto l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10% per le locazioni dei fabbricati abitativi in cui il locatore abbia espresso l'opzione per l'imponibilità

Locazione Fabbricati abitativi dal 26/6/2012

Locatore	Locatario	Regime IVA
Impresa costruttrice o ristrutturatrice	Chiunque	Esente ovvero <u>imponibile per opzione</u> (aliquota al 10%)
Altra impresa	Destinatario di <u>alloggi sociali</u>	
Altra impresa	Chiunque (diverso da destinatari di alloggi sociali)	Esente

LOCAZIONI TURISTICO-ALBERGHIERE

CIRC. AdE 1.3.2007 N. 12/E (§ 9)

Le locazioni di **FABBRICATI ABITATIVI**:

- Effettuate in un contesto di esercizio di attività **ALBERGHIERA O PARA-ALBERGHIERA**
- **Sono soggette** al regime di **IMPONIBILITÀ IVA con aliquota 10%** (n° 120 - parte III - tabella “A” allegata al DPR 633/72)

PURCHÈ

In relazione all'attività esercitata ricorrano i requisiti richiesti dalla normativa **NAZIONALE DI SETTORE** perché tale assimilazione possa operare

Locazione fabbricati strumentali

Regole dal 26/6/2012

Per quanto riguarda i **fabbricati strumentali** è stato:

- **Riconfermato** il regime di esenzione IVA
 - dal quale, tuttavia, **è sempre possibile “derogare” con l’opzione** per l’imponibilità da parte del locatore
- **Eliminata** l’imponibilità “per norma” delle locazioni effettuate
 - nei confronti di “privati”
 - o di soggetti passivi IVA con diritto alla detrazione (pro-rata) in misura non superiore al 25%.

Locazione immobili strumentali dal 26/6/2012

Locatore	<u>Locatario</u>	Regime IVA	Imposta registro
Qualsiasi impresa	<u>Chiunque</u>	<ul style="list-style-type: none">• Esente• Ovvero imponibile per opzione (aliquota 22%)	In ogni caso: 1%

Situazioni particolari di alcune locazioni:

TIPOLOGIA	DISCIPLINA APPLICABILE
TERRENI ED AZIENDE AGRICOLE	IVA: operazione ESENTE REGISTRO: 2% (0,5% per fondi rustici)
AREE <u>NON</u> EDIFICABILI <u>DESTINATE A PARCHEGGIO</u>	IVA: operazione imponibile con IVA 22% REGISTRO: MISURA FISSA
AREE <u>NON</u> EDIFICABILI DIVERSE DA PRECEDENTI	IVA: operazione ESENTE REGISTRO: 2%
AREE EDIFICABILI	IVA: operazione imponibile con IVA 22% REGISTRO: MISURA FISSA

SUB-LOCAZIONI DI FABBRICATI STRUMENTALI

CIRC. AdE 1.3.2007 N. 12/E (§ 7)

Ai fini dell'IVA e dell'imposta di registro la **SUB-LOCAZIONE** deve essere trattata alla **STREGUA di un CONTRATTO** **“INDIPENDENTE”**:

- Risulta dunque dovuta l'imposta di registro all'1%
- Nulla vieta che ai fini IVA una sub-locazione sia esente a fronte di una locazione imponibile e viceversa

LOCAZIONI DI IMMOBILI STRUMENTALI CON SERVIZI AGGIUNTIVI

Contratti complessi con i quali:

- Insieme alla disponibilità degli immobili (o parte di essi) **VENGONO CONCESSI DAL LOCATORE ALTRI SERVIZI**, quali, ad esempio:
 - le utenze, ivi comprese quelle telefoniche
 - I servizi di segreteria
 - La pulizia dei locali
 - E più in generale, tutti i servizi connessi alla gestione dell'immobile nell'ottica della finalità d'uso per la quale, il conduttore, ha sottoscritto l'accordo

CIRC. AdE 1.3.2007 N. 12/E (§ 8.1)

- **NON si è in presenza di contratti di locazione immobiliare** di cui al n. 8 dell'art. 10 del DPR 633/1972
- Bensì di **PRESTAZIONI DI SERVIZI DI NATURA COMPLESSA**:
 - Si applica il regime di imponibilità IVA con **aliquota ordinaria**
 - E l'obbligo di registrazione **IN CASO D'USO**

Locazioni di immobili

Contratti **ESTRANEI** al n. 8 dell'art. 10

CIRC. AdE 1.3.2007 N. 12/E (§ 8.1)

Contratti che hanno per oggetto la **MESSA A DISPOSIZIONE DI IMMOBILI O DI PORZIONI** dei medesimi:

Per la collocazione di **CARTELLONI PUBBLICITARI**

Per l'installazione di **ANTENNE**

Per la collocazione di **DISTRIBUTORI DI SIGARETTE O BEVANDE**

- **Regime IVA di IMPONIBILITÀ**
- **Con aliquota ordinaria**
- **Obbligo di registrazione solo CASO D'USO**

Locazioni di immobili

CASI PARTICOLARI

CIRC. AdE 1.3.2007 N. 12/E (§ 8.2 E § 6)

Contratti che hanno per oggetto

- La messa a disposizione di **PARCHEGGI**:
 - Sono generiche prestazioni di servizi **soggette IVA ordinaria**
- **IMPIANTI DI LAVAGGIO AUTO**: **SONO IMMOBILI STRUMENTALI** per i quali si rende applicabile la disciplina delle **LOCAZIONI DI IMMOBILI STRUMENTALI**:
 - **CAT. C/3** se dotati di attrezzature semplici
 - **CAT. D/7** se dotati di attrezzature specifiche e automatiche
- **AREE URBANE E LASTRICI SOLARI** censiti al catasto fabbricati al gruppo “F”:
 - **NON** sono interessati dalle novità della riforma

LOCAZIONI FINANZIARIE

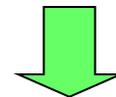
LEASING ABITATIVI



Canoni di locazione:

- **sempre esenti Iva**
- **applicazione imposta di registro 2%**

LEASING STRUMENTALI



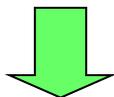
Per definizione è una operazione esente,

- **ma la società di leasing ha la possibilità di optare per l'Iva**

LOCAZIONI STRUMENTALI

imposta di registro

Art. 5, lett. a)-bis, Tariffa parte I, all. DPR 131/86



I contratti di locazione di **immobili strumentali** sono soggetti all'obbligo di registrazione in **termine fisso** entro 30 gg.



L'imposta di registro si applica nella misura del **1% del canone pattuito**

Nota bene: l'obbligo di registrazione, e del conseguente pagamento dell'imposta,

- **riguarda tutti i contratti di locazione,**
- **a prescindere dal loro trattamento Iva** (esenzione o imponibilità, anche per opzione).

Si tratta di una **deroga al principio di alternatività** Iva/registo

Subentro in contratto di locazione

NB: cambio possibile solo per OPTARE per l'IVA **ma non per esenzione**

SUBENTRO
CONTRATTO
LOCAZIONE

VARIAZIONE
REGIME IVA
DEI CANONI

MODELLO AG.
ENTRATE
[Prov. 29/072013](#)

Nel caso di subentro, il modello consente di comunicare l'esercizio dell'opzione per l'imponibilità IVA (modificando l'originario regime di esenzione), ma non consente di revocare l'originaria opzione per l'imponibilità IVA a favore del regime di esenzione

Subentro in contratto di locazione

In caso di cambio di regime (da ESENZIONE a IVA) per i contratti in corso di esecuzione



non si può chiedere a rimborso
l'imposta di registro relativa **all'annualità in corso**



qualora l'imposta di registro relativa ai predetti contratti di locazione sia stata versata per l'intera durata del contratto, il locatore potrà chiedere il rimborso dell'importo pagato **per le annualità successive** a quella in cui è esercitata l'opzione per l'applicazione dell'IVA

AFFITTO D'AZIENDA con immobile

REGIME IMPOSTE INDIRETTE – STATUS DEL LOCATORE

IMPRENDITORE INDIVIDUALE

Che affitta l'unica
azienda

Perdita della qualifica di imprenditore, quindi è SOGGETTO a:

- IMPOSTA DI REGISTRO

Se il canone comprende sia la parte immobiliare che quella mobiliare, l'imposta di registro sarà:

Con Canone DIVISO:

- 2% sulla parte immobiliare
- 3% sulla parte di canone riferito agli altri beni

Con canone INDIVISO:

- Imposta di registro 3% sull'intero canone

LOCATORE IMPRENDITORE:

- individuale che affitta un ramo
- o società

- **Canoni soggetti ad aliquota IVA ordinaria**
- **Imposta di registro in misura fissa**

AFFITTO D'AZIENDA

In presenza di locazione di azienda e contemporaneamente del fabbricato si dovrà verificare se:

1. il valore normale dei fabbricati (art. 14 dpr 633/72) sia superiore al 50% del valore complessivo dell'azienda;
2. l'eventuale applicazione dell'Iva e dell'imposta di registro secondo le regole previste per le locazioni d'azienda, unitariamente considerata, consente di conseguire un risparmio d'imposta rispetto a quella prevista per le locazioni dei fabbricati.

Se esistono contemporaneamente le due condizioni si dovrà applicare il carico fiscale maggiore.

Previsione antielusiva contenuta nell'art. 35, co. 10-quater, d.l. 223/2006. - c.m. 33/2006: si applica ai contratti registrati dopo il 12.8.2006

AFFITTO D'AZIENDA

Quindi: le 2 verifiche

1. *Confrontare il valore del fabbricato con il valore complessivo dell'azienda (il valore normale del fabbricato sarà inserito anche nel valore dell'azienda per omogeneità – cm 12/E/2007, § 5):*
 - *il fabbricato non può essere superiore al 50% del valore dell'azienda*
2. *Confrontare:*
 - *il peso fiscale che sopporta l'affitto d'azienda*
 - *con il peso fiscale che avrebbe sopportato la locazione del fabbricato*

AFFITTO D'AZIENDA

Esempio:

- affitto di azienda della durata di anni 6
- canone di locazione annuale pari a € 30.000 (che per l'intero periodo $30.000 \times 6 = 180.000$), di cui € 10.000 (che per l'intero periodo $10.000 \times 6 = 60.000$) per il fabbricato.

Imposta secondo la normativa pre-vigente:

- **Affitto da parte di società:** Iva calcolata sull'intero canone è pari a € 39.600 ($30.000 \times 6 \times 22\%$); l'imposta di registro in misura fissa è pari a € 200; il totale quindi è pari a € 39.800.

Imposta sull'immobile secondo le nuove norme:

- **Affitto da parte di una società:**
 - Imposta di registro: € 1.800 ($180.000 \times 1\%$) [o € 600 ($60.000 \times 1\%$)]
 - IVA: € 39.600
 - Totale: € 41.400 [o € 40.200]

Le imposte a carico della società sono più onerose con il nuovo regime, che, a questo punto, sarà quello da applicare.

La cessione degli immobili

Cessione immobili abitativi

Regole dal 26/6/2012

Per quanto riguarda le cessioni di fabbricati abitativi:

- regola generale: **esenzione IVA**;
- deroga: l'imponibilità IVA è stata prevista per le imprese costruttrici o di ristrutturazione:
 - «per norma», in relazione alle **cessioni effettuate entro 5 anni** dalla data di ultimazione della costruzione o della ristrutturazione
 - «per opzione», per le **cessioni effettuate trascorsi 5 anni** dalla costruzione o dalla ristrutturazione

Cessione fabbricati abitativi dal 26/6/2012

Cedente	Acquirente	Regime IVA
Impresa costruttrice – di ristrutturazione entro 5 anni dalla fine dei lavori		Imponibile
Impresa costruttrice – di ristrutturazione oltre 5 anni dalla fine dei lavori	Chiunque 	<ul style="list-style-type: none"> • Esente • ovvero imponibile per opzione
Altra impresa		Esente

Le permutate immobiliari

Nel settore edile, spesso, l'impresa costruttrice affida a terzi soggetti la realizzazione di:

- **Impianti elettrici**
- **Impianti idraulici**
- **Intonaci**
- **Infissi**
- **Ecc...**

A pagamento di tali opere propone:

- **Una permuta di un appartamento**
- **E per la restante parte, pagamento in denaro**



Consiglio:

- **Acquisire l'appartamento in permuta che sia ancora da ultimare in questo modo:**
 - quando l'idraulico, l'elettricista, ecc. ultima l'immobile
 - **Acquisisce la qualifica di impresa costruttrice (C.M. 4.8.2006 N. 27/E e C.M. 11.7.1996, n. 182/E)**
 - **Con le conseguenze favorevoli ai fini IVA:**
 - **Possibilità di optare per l'IVA**
 - **sia per le cessioni**
 - **sia per le locazioni**

Cessione di fabbricati strumentali

Regole dal 26/6/2012

Per quanto riguarda **i fabbricati strumentali**:

- l'imponibilità "per norma" delle cessioni effettuate dall'impresa costruttrice o di ristrutturazione è stata ora prevista per le **cessioni poste in essere entro 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori**
- è stato **confermato il regime di esenzione IVA**, per le cessione **oltre i 5 anni**:
 - ferma restando la possibilità, da parte del cedente, di **deroga attraverso l'esercizio dell'opzione** per l'imponibilità nell'atto

Cessione fabbricati strumentali dal 26/6/2012

Cedente	Acquirente	Regime IVA
Impresa costruttrice – di ristrutturazione <u>entro 5</u> anni dalla fine dei lavori		Imponibile
Impresa costruttrice – di ristrutturazione <u>oltre 5</u> anni dalla fine dei lavori	Chiunque 	<ul style="list-style-type: none">• Esente• ovvero imponibile per opzione
Altra impresa		

Prima della modifica, la cessione in autoconsumo per cessata attività:

- Richiedeva emissione della fattura **con IVA, se l'acquisto** era stato assoggettato ad IVA;
- Era **in parte** con IVA ed in parte esclusa (parti da quantificare proporzionalmente) SE:
 - l'acquisto era stato fatto **senza IVA**
 - e successivamente erano stati fatti interventi di miglioramento duraturo (capitalizzati)
- Era una operazione esclusa (sent. Corte giust. UE 17.5.2011, cause C-322/99 e C-323/99), per:
 - acquisto da privato
 - conferimento dalla sfera personale dell'immobile

Dopo la modifica, la cessione in **autoconsumo per cessata attività**:

- Non vi è più obbligo, nella cessione a “privato” di assoggettare ad IVA la cessione;
- Si dovrà verificare se è trascorso il periodo di osservazione di 10 anni
 - dalla data di **acquisto**
 - o dagli **interventi di miglioramento**
- Se l'acquisto è stato fatto da privato e poi ci sono stati dei miglioramenti:
 - Si dovrà verificare se rispetto ai miglioramenti per i quali si è detratta l'IVA sono trascorsi i 10 anni
 - Diversamente si dovranno riversare i decimi di IVA (art. 19-bis/2, DPR 633/72)

Contratti preliminari e opzioni IVA

Preliminari e opzioni

**L'ESERCIZIO DELL'OPZIONE PER L'IVA DEVE ESSERE CONTENUTA
NELL'ATTO DI COMPRAVENDITA DEFINITIVO**

- nel caso in cui l'atto definitivo **sia preceduto da contratto preliminare,**
 - l'opzione per l'IVA può essere espressa anche in quest'ultimo contratto
- l'eventuale **scelta per l'imponibilità IVA contenuta nel preliminare**
 - **è vincolante anche per il contratto definitivo**
- qualora siano stati corrisposti acconti in esenzione da IVA mentre, nell'atto definitivo, si opti per l'IVA,
 - la base imponibile da assoggettare ad IVA **sarà costituita dal solo saldo prezzo**

(CM 22/E/2013)

I contratti preliminari:

- **IN GENERALE** sono soggetti a registrazione in misura fissa ex art. 10 della Tariffa, 1^a parte, del DPR n. 131/1986 (€ 200,00).
- **Non rileva la circostanza che l'atto definitivo**
 - sia soggetto ad IVA,
 - ovvero esente.

Contratti preliminari

- Se contengono la determinazione:
 - della **caparra confirmatoria**: **0,50%**
 - degli **acconti**: **3,00%**

Questi importi verranno:

- Scomputati dall'imposta principale in sede di contratto definitivo

ATTENZIONE:

- In caso di **mancato perfezionamento**
- le somme versate **non** potranno essere richieste a rimborso

Leasing di immobili strumentali

Dal 1.1.2011 sono **dovute integralmente:**

- tutte le **imposte di registro e ipocatastali**
- relative ai contratti di acquisto di un immobile
 - in corso di costruzione;
 - ancora da costruire;
- oggetto di **successivo trasferimento mediante contratto di leasing**

Viene inoltre disposto che

- i contratti di **locazione finanziaria**
- aventi per **oggetto immobili**
- e posti in essere dalle **banche o da altri intermediari** finanziari
- devono essere **registrati in caso di uso**

Qualora l'utilizzatore decida di riscattare l'immobile tenuto in leasing

- sarà tenuto a versare le **imposte d'atto**
in misura fissa

In sintesi:

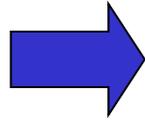
- **Imposta di registro** dovuta in **misura fissa**
 - **Sia per i contratti soggetti ad IVA**
 - **Sia per i contratti esenti**
- ~~Imposta di registro 1% sui canoni:~~
 - ~~Soppressa~~
- **Imposte Ipotecarie e Catastali**
 - **Dovute interamente alla sottoscrizione del contratto**
- **Riscatto dell'immobile:**
 - **Sono dovute le imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa di € 200 ciascuna**
- **Solidarietà nella responsabilità delle imposte:**
 - **Ne rispondono in solido: cedente, locatario e locatore**

ALIQUOTE IVA NELLA CESSIONE DEGLI IMMOBILI

Cessioni di immobili

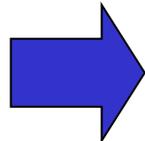
ALIQUOTE IVA SULLE CESSIONI IMMOBILIARI

4%



Numero 21 della tabella “A” parte II (prima casa)

10%

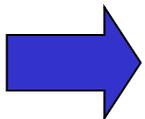


Ultimo periodo del n° 127-quinques DELLA TABELLA A PARTE III (scuole, caserme, asili, ecc)

Numero 127-*UNDECIES* della tabella “A” parte III (case non di lusso e non prima casa)

Numero 127-*uinquestedies* della tabella “A” parte III (fabbricati sottoposti ad interventi ceduti da imprese ristrutturatrici)

22%



IN TUTTI GLI ALTRI CASI

Cessioni di immobili

ALIQUOTA IVA AL 4%

QUANDO SUSSISTONO ENTRAMBI I SEGUENTI REQUISITI

REQUISITO
OGGETTIVO
IMMOBILE



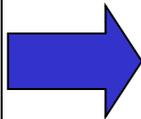
L'immobile deve essere un fabbricato

ABITATIVO NON DI LUSO

DM 2.8.1969: individuava le caratteristiche delle abitazioni considerate "DI LUSO"

Dal 2014: sono di lusso: A/1 – A/8 – A/9

REQUISITO
SOGGETTIVO
ACQUIRENTE



L'acquirente deve essere:

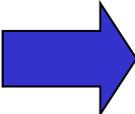
- Persona fisica
- E possedere, in relazione al fabbricato, i requisiti prima casa

- Nota II-bis, art. 1, 1^a parte, tariffa allegata al DPR 131/1986

Requisiti

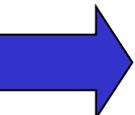
Cessioni di immobili

REQUISITI PRIMA CASA

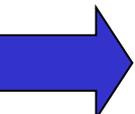


UBICAZIONE DELL'IMMOBILE nel territorio del comune in cui l'acquirente :

- ha la propria residenza
- o la trasferisca **ENTRO 18 MESI** dall'acquisto

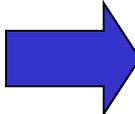


Assenza di altri diritti reali vantati dall'acquirente **su immobili ubicati NELLO STESSO COMUNE** all'atto dell'acquisto



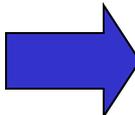
Novità nel godimento dell'agevolazione da parte dell'acquirente

- Fatta salva la regola del riacquisto

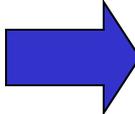


Cessioni aventi per oggetto **EDIFICI ASSIMILATI ALLE CASE DI ABITAZIONE**, quali, ad esempio:

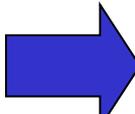
- scuole, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofi e simili



Cessioni di **CASE DI ABITAZIONE NON DI LUSO**, SENZA che per l'acquirente sussistano i **"REQUISITI PRIMA CASA"**



Cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati comprese nei C.D. **"FABBRICATI TUPINI"** (+ 50% abitazioni e fino 25% negozi), se effettuate DALL'IMPRESA CHE LI HA COSTRUITI (anche mediante appalto a terzi)

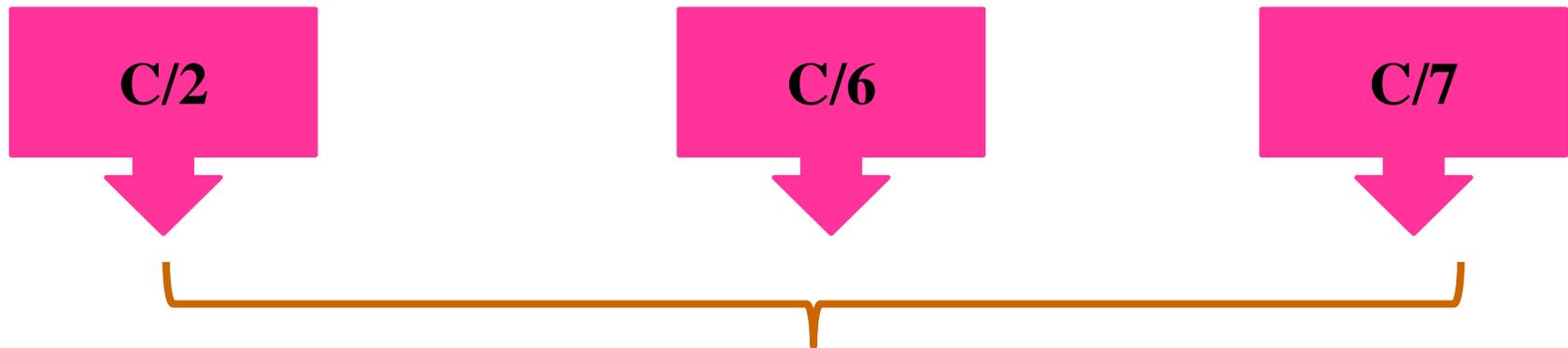


Cessioni aventi per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricati **SUI QUALI SONO STATI ESEGUITI GLI INTERVENTI DI RECUPERO** di cui all'art. 3, co. 1, lett. C), D) ed E) della L. 380/01 **DA PARTE DELL'IMPRESA CHE VI HA PROVVEDUTO** (anche con appalto a terzi)

IMMOBILI **PERTINENZIALI** DI ABITAZIONI

Si considerano alla stregua di **FABBRICATI ABITATIVI**:

- **SIA** nel caso di **ACQUISTO CONTESTUALE**
- **SIA** nel caso di **ACQUISTO CON ATTO SEPARATO**

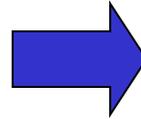


L'agevolazione e usufruibile LIMITATAMENTE ad un immobile per ciascuna categoria, A CONDIZIONE CHE tali unità siano destinate a SERVIZIO DELLA CASA DI ABITAZIONE

Cessioni di immobili

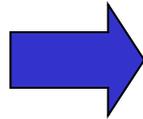
INTERVENTI DI RISTRUTTURAZIONE RILEVANTI

LETT. C), D), E) ART. 31 L. 457/1978



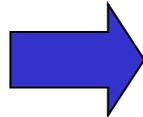
LETT. C), D), E) ART. 3 L. 380/2001

LETT. C)



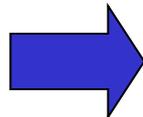
**INTERVENTI DI RESTAURO E
RISANAMENTO CONSERVATIVO**

LETT. D)



**INTERVENTI DI
RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA**

LETT. E)



**INTERVENTI DI
NUOVA COSTRUZIONE**

Cessioni di immobili

DATA ULTIMAZIONE COSTRUZIONE O INTERVENTI

CIRC. AdE 1.3.2007 N. 12/E (§ 10)

La data di ultimazione della costruzione o dell'intervento di ristrutturazione è da individuarsi in corrispondenza:

- Del **RILASCIO DELL'ATTESTAZIONE DI ULTIMAZIONE LAVORI DA PARTE DEL DIRETTORE DEI LAVORI**
- La quale di norma coincide con la **DICHIARAZIONE DA RENDERE IN CATASTO** ai sensi degli artt. 23 e 24 del DPR 380/2001

Tuttavia, anche in mancanza di tale formale attestazione l'immobile **SI CONSIDERA ULTIMATO QUALORA VENGA CONCESSO IN USO A TERZI:**

- Trattandosi di circostanza di per sé sufficiente ad integrare l'ipotesi dell'idoneità alla immissione in consumo del fabbricato

IMMOBILE IN CORSO DI COSTRUZIONE

CIRC. AdE 1.3.2007 N. 12/E (§ 11)

Tale cessione deve intendersi **ESCLUSA** dall'ambito di applicazione dei numeri **8-BIS**) e **8-TER**) dell'art. 10 del DPR 633/72

PERTANTO

- deve essere **IN OGNI CASO ASSOGGETTATA AD IVA**
- con **POSSIBILITÀ** di applicazione delle aliquote **RIDOTTE** del 4% o del 10%
 - ove sussistano i presupposti richiesti

Cessioni di immobili

IMMOBILE IN CORSO DI RISTRUTTURAZIONE

CIRC. AdE 1.3.2007 N. 12/E (§ 10)

La **CESSIONE** del fabbricato **PRIMA** dell'**ULTIMAZIONE** dell'intervento:

- è equiparabile alla cessione **ENTRO 10 ANNI dall'ultimazione** dell'intervento **(per art. 19/bis-2 – rettifica detrazione)**
- fermo restando però che **È NECESSARIO CHE I LAVORI EDILI**
 - ancorché non ultimati
 - **SIANO QUANTO MENO STATI EFFETTIVAMENTE INIZIATI**
- **NON BASTANDO DUNQUE LA SOLA RICHIESTA DELLE AUTORIZZAZIONI AMMINISTRATIVE** per l'esecuzione degli interventi, affinché questi ultimi possano considerarsi intrapresi dal soggetto che procede poi alla cessione del fabbricato

Agevolazione prima casa

Ris. Ag. Entrate 19.12.2017, n. 154/E

- Le agevolazioni ‘prima casa’ devono essere riconosciute anche nel caso riguardante l’acquisto di un appartamento **da accorpare ad altri due appartamenti pre-posseduti**.
- **Non è di ostacolo** a detta interpretazione la circostanza che uno degli **immobili pre-posseduti sia stato acquistato senza fruire delle agevolazioni** “prima casa”;
 - occorre considerare, infatti, che le agevolazioni per detto acquisto non potevano essere richieste, in quanto la contribuente risultava già titolare, al momento della stipula dell’atto di trasferimento, di altro immobile agevolato.
- Trattandosi, peraltro, di immobile non contiguo a quello pre-posseduto, risultava, altresì, preclusa la possibilità di avvalersi delle agevolazioni riconosciute per l’acquisto di immobili contigui.
- Quindi, **l’Agenzia ritiene che possano essere fruite le agevolazioni “prima casa” per l’acquisto del nuovo immobile, a condizione che:**
 - 1. si proceda alla fusione delle tre unità immobiliari**
 - 2. e che l’abitazione risultante dalla fusione NON rientri nelle categorie A/1, A/8 o A/9.**

Esercizio OPZIONE per applicazione dell'IVA

L'opzione per l'IVA deve essere contenuta nell'atto di compravendita DEFINITIVO

CM 22/E/2013

- nel caso in cui l'atto definitivo **sia preceduto da contratto preliminare,**
 - l'opzione per l'IVA **può** essere espressa anche nel preliminare
- l'eventuale scelta per l'imponibilità IVA **contenuta nel preliminare è vincolante anche per il contratto definitivo**
- qualora siano stati corrisposti acconti in esenzione da IVA mentre, al definitivo, si opti per l'IVA,
 - la base imponibile da assoggettare ad IVA sarà costituita dal solo saldo prezzo

Fatturazione delle manutenzioni

- I beni significativi
- La manodopera

Beni significativi

L'**aliquota agevolata** è applicabile sia alle prestazioni di lavoro che alla fornitura di materiali e di beni, purché, questi ultimi, **non costituiscano una parte significativa del valore** complessivo della prestazione.

I **beni significativi** individuati dal DM. 29.12.1999, sono:

- ascensori e montacarichi;
- infissi esterni e interni;
- caldaie;
- video citofoni;
- apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- sanitari e rubinetteria da bagni;
- impianti di sicurezza.

Beni significativi

Su tali beni l'aliquota agevolata del 10% si applica solo fino alla concorrenza della differenza tra

- il valore complessivo della prestazione
- e quello dei beni significativi

Beni significativi

ESEMPIO:

- Costo totale dell'intervento € 10.000, di cui:
 - a) per prestazione lavorativa € 4.000;
 - b) costo dei beni significativi (ad esempio rubinetteria e sanitari) € 6.000.
- Su questi € 6.000 di beni significativi, l'Iva al
 - 10% si applica solo su € 4.000, cioè sulla differenza tra l'importo complessivo dell'intervento e quello dei beni significativi ($10.000 - 6.000 = 4.000$)
 - 22% sul valore residuo (€ 2.000)

Manodopera

NO IVA agevolata al 10%:

- ai materiali o ai **beni forniti da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori**;
 - **salvo non siano beni finiti** (elencazione: cm 25/1979, cm 175/1999, cm 14/1981, rm 39/1996, rm 269/2007)
- ai materiali o ai beni NON finiti **acquistati direttamente dal committente**;
- alle **prestazioni professionali**, anche se effettuate nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero edilizio;
- alle **prestazioni di servizi resi in esecuzione di subappalti per manutenzioni** alla ditta esecutrice dei lavori.
 - In tal caso la ditta subappaltatrice **deve fatturare con Iva al 22% alla ditta principale** che, successivamente, fatturerà la prestazione al committente con l'Iva al 10%, se ricorrono i presupposti per farlo (RM 11.9.2007, N. 243/E)

Manodopera

Pertanto l'aliquota agevolata 10%:

- Si applica in presenza di **contratto d'appalto** dove il committente può essere:
 - Un privato
 - Una immobiliare
- **Non si applica**
 1. nei contratti di **subappalto per manutenzioni**
 2. nelle **cessioni di materie prime**
- **Si applica** qualora le materie prime vengano cedute all'interno di un contratto di appalto volto alla realizzazione di interventi (costruzione, manutenzione)

- Norma di **interpretazione autentica** all'art. 7, co. 1, let. b), L 488/1999, nonché al DM 29/12/1999, in materia di “**beni significativi**”:
 - agli **interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria** di cui alle lett. a) e b) del co. 1, dell'art. 3, DPR 380/2001, su immobili a prevalente **destinazione abitativa privata**, è applicabile l'aliquota **IVA ridotta del 10%**;
 - nei casi in cui per la realizzazione di detti interventi di manutenzione:
 - siano **utilizzati i c.d. “beni significativi”** individuati dal DM 29.12.99;
 - il **valore dei beni significativi sia superiore al 50% del valore complessivo della prestazione** (es. totale appalto 10.000; bene significativo 6.000);
 - l'aliquota **IVA ridotta del 10%** è applicabile a **tali beni fino a concorrenza della differenza** tra il valore complessivo dell'intervento di manutenzione e quello dei medesimi beni.

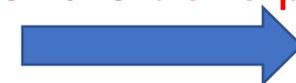


IVA beni significativi

- In base alla nuova disposizione:
 - **l'individuazione dei beni** che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito dei citati lavori di manutenzione e delle parti staccate
 - *“si effettua in base all'autonomia funzionale delle parti rispetto al manufatto principale, come individuato nel citato decreto ministeriale”*;
 - **“come valore dei predetti beni deve essere assunto**
 - *quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti contraenti,*
 - *che deve tenere conto solo di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi e, dunque,*
 - *sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi e che, comunque, non può essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi”*.

IVA beni significativi

- La **CM 71/2000**, stabiliva che dal valore dei beni significativi devono essere escluse le parti “staccate” dagli stessi
 - (il documento di prassi faceva riferimento al bruciatore di una caldaia).
- Con la circolare n. **12/E/2016**, l’Agenzia delle Entrate, riferendosi al caso degli infissi, ha precisato che
 - nel valore di tali beni **bisogna ricomprendere tutti gli oneri di produzione** (materie prime e manodopera impiegata per la produzione dell’infisso),
 - **escludendo** dal valore tutte le **parti staccate** che presentino un’**autonomia funzionale** rispetto all’infisso.
- Con la legge di Bilancio 2018, il legislatore si allinea rispetto al chiarimento fornito dalla prassi amministrativa (cm 12/2016), prevedendo che
 - per determinare il valore della prestazione da assoggettare ad aliquota del 10% **bisogna guardare alla “autonomia funzionale delle parti rispetto al manufatto principale”**.



- La norma aggiunge che
 - il valore dei predetti beni
 - deve essere assunto nella misura risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti contraenti,
 - che deve tenere conto solo di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi e, pertanto,
 - **sia delle materie prime**
 - **che della manodopera impiegata per la produzione**
 - e che, comunque, la manodopera **non può essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi.**



- È inoltre disposto che:
 - la **fattura** emessa dal prestatore **deve indicare** *“oltre al servizio che costituisce l’oggetto della prestazione, **anche i beni di valore significativo ... che sono forniti nell’ambito dell’intervento**”*;
 - sono fatti salvi i comportamenti difformi tenuti fino al 31.12.2017;
 - non è previsto il rimborso dell’IVA applicata sulle operazioni effettuate.

1° esempio

- Costo complessivo è pari a 10.000 euro. L'intervento è composto:
 - prestazione lavorativa il cui costo è pari a 4.000 euro;
 - dei beni significativi il cui costo è pari a 6.000 euro.
- In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata. Occorrerà fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$10.000 - 6.000 = 4.000$$

Attività	Importo	Aliquota	Iva
prestazione lavorativa	4.000	10%	400
beni significativi (entro nel limite)	4.000	10%	400
beni significativi (oltre il limite)	2.000	22%	440

2° esempio

- Costo complessivo dello stesso è pari a 10.000 euro. In questo caso la prestazione lavorativa supera il valore del bene significativo:
 - prestazione lavorativa il cui costo è pari a 6.000 euro;
 - dei beni significativi il cui costo è pari a 4.000 euro.

Attività	Importo	Aliquota	Iva
prestazione lavorativa	6.000	10%	600
beni significativi (entro nel limite)	4.000	10%	400

3° esempio

- costo complessivo dello stesso è pari a 3.500 euro. La ripartizione economica dell'intervento è la seguente:
 - la prestazione lavorativa è pari a 1.000 euro;
 - le materie prime costano 500 euro;
 - i beni significativi hanno un costo di 2.000 euro.
- In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata. La formula per distinguere gli importi secondo le aliquote richiede di fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$3.500 - 2.000 = 1.500$$

Attività	Importo	Aliquota	Iva
prestazione lavorativa (comprese le materie prime)	1.500	10%	150
beni significativi (entro nel limite)	1.500	10%	150
beni significativi (oltre il limite)	500	22%	110

Il reverse charge nel settore edile

Reverse charge nella cessione immobiliare

Regole applicabili dal 26/6/2012

Art. 9
D.L. 83/2012

Estensione dell'ambito di
applicazione del reverse charge

Art. 17, co. 6,
DPR 633/72

Nell'obiettivo di estendere l'applicazione del *reverse charge* a tutte le cessioni di immobili, sia abitativi che strumentali, per le quali il cedente abbia optato per l'imponibilità IVA, il DL 83/2012 ne ha esteso l'obbligatorietà di applicazione:

- ***“alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai n. 8-bis e 8-ter del 1° comma dell'art. 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione”***



Art. 9
D.L. 83/2012

Estensione dell'ambito di
applicazione del reverse charge

Art. 17, co. 6,
DPR 633/72

Ne consegue quindi **un'applicazione alle cessioni** (**e non alle locazioni**) **a soggetti passivi IVA**:

1. di un fabbricato **abitativo o strumentale** da parte dell'impresa costruttrice o di ristrutturazione **effettuata oltre 5 anni dalla fine dei lavori**;
2. di un fabbricato **strumentale** da parte di **un'impresa non rientrante nella precedente citata categoria**.

L'applicazione del reverse è comunque subordinata

- **all'esercizio dell'opzione per l'imponibilità**
- **da parte del cedente**

Art. 9
D.L. 83/2012

Estensione dell'ambito di applicazione del reverse charge

Art. 17, co. 6,
DPR 633/72

Scheda di sintesi per l'applicazione del reverse charge

Cedente	Tipo imm.le	Momento cessione	Comportamento
Impresa costruttrice o ristrutturatrice	Immobili abitativi	Cessione entro 5 anni dall'ultimazione	<ul style="list-style-type: none">Fattura con IVANo reverse-charge
		Cessione dopo 5 anni dall'ultimazione	<ul style="list-style-type: none">Fattura con IVA su opzioneObbligo di reverse charge
	Immobili strumentali	Cessione entro 5 anni dall'ultimazione	<ul style="list-style-type: none">Fattura con IVANo reverse-charge
		Cessione dopo 5 anni dall'ultimazione	<ul style="list-style-type: none">Fattura con IVA su opzioneObbligo di reverse charge
Altre imprese	Immobili abitativi	Qualsiasi	<ul style="list-style-type: none">Fattura esenteNo reverse-charge
	Immobili strumentali	Qualsiasi	<ul style="list-style-type: none">Fattura con IVA su opzioneObbligo reverse-charge

Art. 9
D.L. 83/2012

Estensione dell'ambito di applicazione
del reverse charge

Art. 17, co. 6,
DPR 633/72

Cedente	Acquirente	Quando	Immobile	Comportamento	IVA detraibile
Impresa costruttrice	Immobiliare di gestione	Cessione entro 5 anni da ultimazione	Abitativo	<ul style="list-style-type: none"> Fattura con IVA No reverse charge 	<ul style="list-style-type: none"> No
		Cessione oltre 5 anni da ultimazione		<ul style="list-style-type: none"> Se opzione IVA Fatt. art. 17, co. 6 Si reverse charge 	<ul style="list-style-type: none"> No L'acquirente versa l'IVA
		Cessione entro 5 anni da ultimazione	strumentale	<ul style="list-style-type: none"> Fattura con IVA No reverse charge 	<ul style="list-style-type: none"> Si, se loca con opzione IVA
		Cessione oltre 5 anni da ultimazione		<ul style="list-style-type: none"> Se opzione IVA Fatt. art. 17, co. 6 Si reverse charge 	<ul style="list-style-type: none"> Si, se l'acquirente opta per l'IVA sui canoni
Altra impresa	Immobiliare di gestione	sempre	Abitativi	<ul style="list-style-type: none"> Fattura esente 	<ul style="list-style-type: none"> =====
			Strum.le	<ul style="list-style-type: none"> Se opzione IVA Fattura art. 17, co. 6 Si reverse charge 	<ul style="list-style-type: none"> Si, se l'acquirente opta per l'IVA sui canoni

Reverse charge nell'appalto e nel subappalto

**Casi già
previsti
nel 2014**

Acquisto di beni e servizi da soggetti non stabiliti in Italia.	Art. 17, c. 2, DPR 633/1972
Oro da investimento e materiale d'oro e semilavorati di purezza superiore a 325 millesimi	Art. 17, c. 5, DPR 633/1972
Subappalti edili	Art. 17, c. 6, lett. a), DPR 633/1972
Fabbricati per i quali il cedente ha optato per l'applicazione dell'IVA	Art. 17, c. 6, lett. a/bis, DPR 633/1972
Telefoni cellulari acquistati non al dettaglio	Art. 17, c. 6, lett. b, DPR 633/1972
Personal computer e loro componenti ed accessori (microprocessori e CPU).	Art. 17, c. 6, lett. c, DPR 633/1972
Acquisti comunitari di beni.	Art. 31, DPR 331/1993

Regola generale

	<p>Appalti per servizi di <u>pulizia</u>, di <u>demolizione</u> di <u>installazione di impianti</u> e di <u>completamento</u> relative a edifici.</p>	Art. 17, co. 6, let. a/ter, dpr 633/1972
<p>NOVITA' DAL 1/1/2015</p>	<ul style="list-style-type: none">• Cessione di quote di emissione di gas a effetto serra e altre unità assimilabili, di certificati relativi a gas ed energia elettrica• Cessioni di gas ed energia elettrica verso rivenditori	Art. 17, co. 6, let. d/bis, d/ter, d/quater, dpr 633/1972
	<p>Cessione di rottami, cascami e simili.</p> <ul style="list-style-type: none">• Reverse charge esteso dal 1.01.2015 alle cessioni di bancali in legno (pallet) recuperati al ciclo di utilizzo successivo al primo	Art. 74, co. 7, dpr 633/1972

Regola generale

Dal 2020

- Prestazioni di servizi, diverse da quelle da a) ad a/quarter), effettuate con **contratti d'appalto, subappalto, affidamento a CONSORZIATI o rapporti comunque denominati, caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera, presso il committente, con utilizzo dei beni strumentali del committente**
 - ad esclusione di quando si applica lo split payment

Art. 17, co. 6, lett. a/quinquies

Settore edile

EDIFICIO – CM 14/E/2015

Art. 2, D.lgs 192/2005, (“Attuazione della direttiva 2002/91/CE sul rendimento energetico nell’edilizia”), definisce **l’edificio** come:

“un sistema costituito

- 1. dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito,**
- 2. dalle strutture interne che ripartiscono detto volume**
- 3. e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno.**

La superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi:

- l’ambiente esterno,
- il terreno,
- altri edifici.

Il termine edificio può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti”.

IL CONCETTO DI EDIFICIO

CM 14/E/2015



*FABBRICATO
ABITATIVO O
STRUMENTALE*

*FABBRICATO
NUOVO O GIÀ'
ESISTENTE*

*FABBRICATO IN
CORSO DI
COSTRUZIONE
F3 / F4*

IL CONCETTO DI EDIFICIO

CM 14/E/2015



Non rientrano, pertanto, nella nozione di edificio ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheeggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso

- Es.: piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.

ATTENZIONE IMPIANTI FOTVOLTAICI

Esigenza di coordinamento cm 36/E/2013



CM 37/E/2015



Rientrano nella nozione di edificio i parcheeggi

- interrati
- o collocati sul lastrico solare

Impianti integrati o parzialmente integrati agli edifici → REVERSE

Impianti a terra funzionali o serventi l'edificio → REVERSE

CENTRALI FTV (lastrico o aree) D/1 o D/10 → NO REVERSE

Prestazione di servizi

Art. 3 – DPR 633/1972 - Prestazioni di servizi

- [1] Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti
 - d'opera,
 - **appalto**,
 - trasporto,
 - mandato,
 - spedizione,
 - agenzia, mediazione,
 - deposito
 - e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

Prestazione di servizi

Art. 1655 – appalto

L'appalto è il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in denaro.

Art. 1658 – fornitura della materia

La materia necessaria a compiere l'opera deve essere fornita dall'appaltatore, se non è diversamente stabilito dalla convenzione o dagli usi.

Prestazione di servizi

- Sono **escluse le forniture di beni con posa in opera** (cm 37/E/2006)
 - la prestazione di servizi è accessoria alla cessione (art. 12 – dpr 633/72)
- Sono sempre contratti di vendita i contratti di fornitura, con eventuale posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, lavanderia, cucina, infissi, pavimenti, ecc., qualora l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi ne fa abituale commercio (Cass. 17.2.1958 n. 507)

DISTINZIONE CON CESSIONE DI BENI

DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO

GIURISPRUDENZA :

- 1) Volontà delle parti**, da intendersi non come semplice opinione ma come intento empirico perseguito e senza che possa essere sempre dirimente il concetto della prevalenza del valore del bene rispetto a quello del servizio (Cassazione 17.12.1999 n.14209, 21.06.2000 n. 8445, 21.04.2001 n. 6925, 02.08.2002 n. 11602)
- 2) Criterio di ordinaria produzione o commercio** e del «quid novi» senza attribuire rilevanza ai semplici adattamenti o alle piccole personalizzazioni (Cassazione 30.03.1995 n. 3807, 21.06.2000 n. 8445, 21.05.2001 n. 6925)

DISTINZIONE CON CESSIONE DI BENI

... segue ... DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO

GIURISPRUDENZA : Contratto di fornitura di materiale edile

- **Il Tribunale di Ferrara, con la sentenza 29.11.2016, n. 1075, ha precisato che se a fornire il materiale e a provvedere alla posa in opera è la ditta che lo fabbrica o lo commercia, **si è in presenza di un contratto di vendita e non di appalto****

DISTINZIONE CON CESSIONE DI BENI

... segue ... DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO

PRASSI DELL'AGENZIA:

RR. MM. 05.07.1976, n. 360009 e 12.03.1974, n. 503351

Sono da considerare **contratti di vendita** (e non di appalto) quelli concernenti la fornitura, ed eventualmente anche la posa in opera, di:

- impianti di riscaldamento,
- condizionamento d'aria,
- lavanderia,
- cucina,
- infissi,
- pavimenti, etc.,

qualora l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi fa abituale commercio dei prodotti e materiali sopra menzionati.

DISTINZIONE CON CESSIONE DI BENI

... segue ... **DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO**

PRASSI DELL'AGENZIA (segue):

Risoluzioni 05.07.1976, n. 360009 e 12.03.1974, n. 503351

Tuttavia, nel caso particolare che le clausole contrattuali obbligassero l'assuntore degli indicati lavori a realizzare

- **"quid novi" rispetto alla normale serie produttiva,**
- **deve ritenersi prevalente l'obbligazione di "facere",**

in quanto si configurano gli elementi peculiari del contratto di **appalto** e, precisamente, l'**"intuitus personae"** e l'assunzione del rischio economico (Cassazione 17.2.1958, n. 507) da parte dell'appaltatore;

DISTINZIONE CON CESSIONE DI BENI

... segue ... DISTINZIONE TRA CESSIONE CON POSA IN OPERA ACCESSORIA E APPALTO

PRASSI DELL'AGENZIA (segue):

Risoluzioni 10.08.2007, n. 220/E e 11.07.2007, n. 164/E

Far riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare.

- **Cessione con posa in opera**: quando l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente, o a consentirne la fruizione, senza modificarne la natura;
- **Appalto**: quando si intende addivenire a un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera (la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale impiegato)

Prestazione di servizi

Corte giustizia UE – causa C-115/05 dep. 29/3/2007:
un'operazione riguardante **la fornitura e la posa in opera di un bene deve essere considerata una cessione di beni** e NON una prestazione di servizi se:

1. il **bene, dopo la posa, sarà trasferito al cliente** che potrà disporne come proprietario;
2. il **prezzo del bene rappresenta una parte preponderante** del costo totale dell'intera operazione;
3. i **servizi del fornitore si limitano alla posa in opera di un bene, senza alterarne la natura e senza adattarlo** alle esigenze specifiche del cliente.

Se viene meno 1 delle ultime 2 fattispecie si è di fronte ad una prestazione di servizi.

Prestazione di servizi

Art. 12 – DPR 633/1972- *Cessioni e prestazioni accessorie*

- «[1] Il trasporto, **la posa in opera**, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni **accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi**, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, **non sono soggetti autonomamente all'imposta** nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.»

01.01.2007

01.10.2007

26.06.2012

01.01.2015



**Subappalti
(e sub contratti
d'opera)
in edilizia**

**Talune
cessione
fabbricati
strumentali**

+

**Estensione
a tutte le
cessioni di
fabbricati
con opzione
per Iva**

**Prestazioni
pulizia,
demolizione,
installazione,
completamento
edifici**

**Art. 17 - co.
6 – lett. a**

Art. 17 - co. 6 – lett. a/bis

**Art. 17 - co.
6 – lett. a/ter**

Segue

25/12/2020

A diagram consisting of a blue box at the top containing the date '25/12/2020'. A vertical line descends from the bottom of this box to the top of an orange arrow-shaped callout box. A horizontal green arrow points to the right across the top of the slide, intersecting the vertical line.

**Contratti di appalto,
subappalto, ..., a prevalente
manodopera, presso il
Committente, coi beni
strumentali del committente**

**Art. 17 - co. 6 –
lett. a/quinqes**

**REVERSE CHARGE NEI
CONTRATTI DI
SUBAPPALTO**

AMBITO SOGGETTIVO

- La **C.M. n. 37/E/2006** ha precisato che:

SI reverse

- Il regime **va applicato** nelle ipotesi in cui il **subappaltatore renda servizi ad imprese edili**,

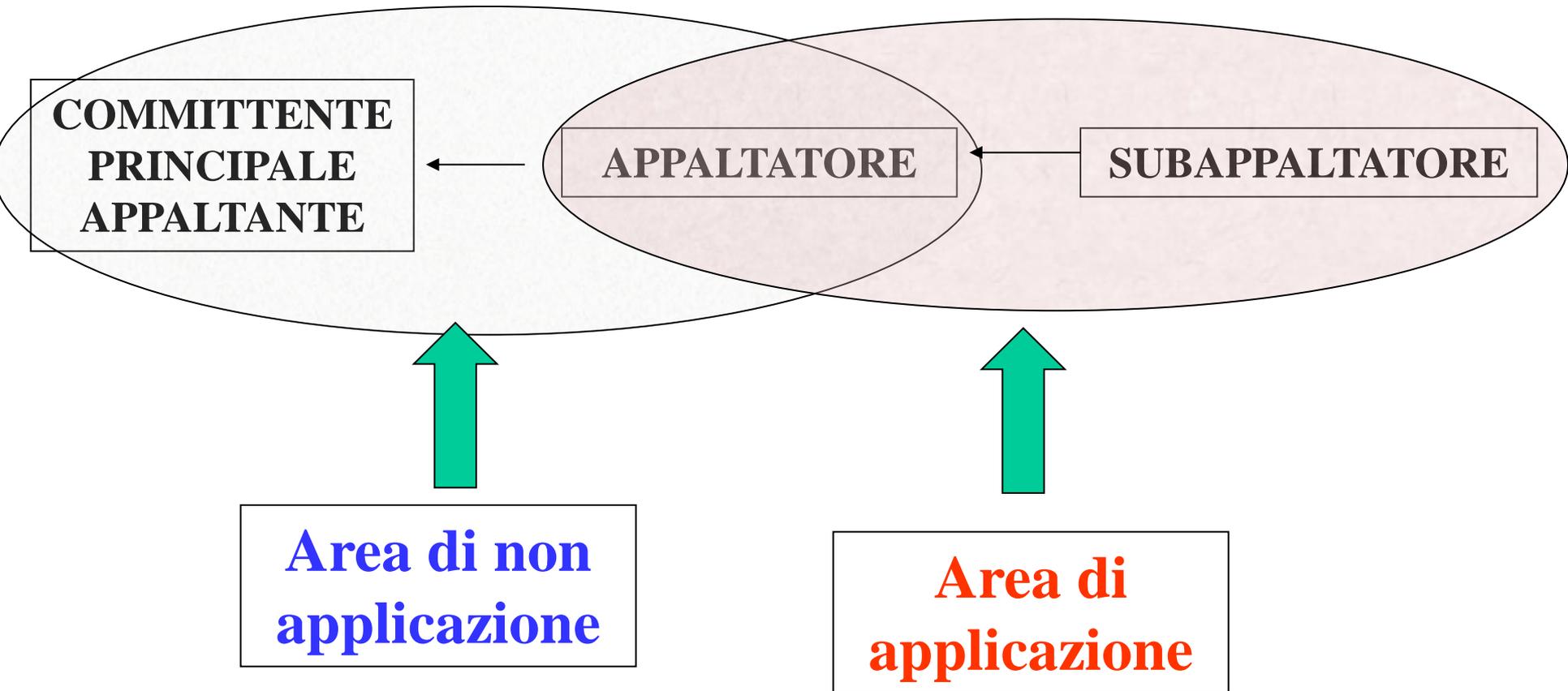
- **le quali si pongano come appaltatori** (o a loro volta subappaltatori)

NO reverse

- Il regime **NON si applica** alle prestazioni rese direttamente **nei confronti di imprese di costruzione o ristrutturazione**

- in tal caso, **l'impresa si pone come committente**

AMBITO SOGGETTIVO



AMBITO OGGETTIVO

I **servizi resi** dai subappaltatori devono essere riconducibili al:

- **contratto d'appalto (1.655 c.c.)**
- o al **contratto di prestazione d'opera (2.222 c.c.)**

Sono **escluse le forniture di beni con posa in opera**

- la prestazione di servizi è accessoria alla cessione (art. 12 – dpr 633/72)

Il reverse charge trova applicazione anche nel caso in cui i subappaltatori svolgano

- anche in via non esclusiva o prevalente,
- **attività identificate dai suddetti codici ATECOFIN**

Si fa riferimento alle **attività rientranti nella sezione F** (Costruzioni) **tabella ATECOFIN 2004** per individuare le prestazioni riconducibili al settore edile ove trova applicazione il reverse charge

**C.M.
37/E/2006**

TIPOLOGIE CONTRATTUALI

C.M.
37/E/2006



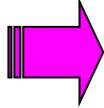
Le prestazioni di servizi devono essere riconducibili ad un **contratto d'appalto** o ad un **contratto d'opera**



Sono **escluse le forniture di beni con posa in opera**, in quanto riconducibili ad una cessione di beni e non ad una prestazione di servizi

TIPOLOGIE CONTRATTUALI

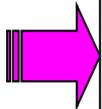
R.M. 5.7.1976
n. 360009



Gli elementi caratterizzanti devono essere ricercati **nella prevalenza**

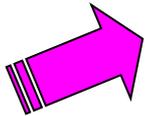
- del “fare” (appalto)
- sul “dare” (cessione)

Cassazione
17.4.1970
n. 1114



Deve desumersi dalle clausole contrattuali se la volontà delle parti ha voluto dare maggior rilievo al trasferimento di un bene o al processo produttivo di esso

Sono sempre contratti di vendita i **contratti di fornitura, con eventuale posa in opera**, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, lavanderia, cucina, infissi, pavimenti, ecc., **qualora** l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi ne fa abituale commercio



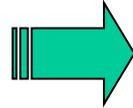
Cassazione
17.2.1958
n. 507



Se le clausole contrattuali obbligano l'assuntore dei lavori a realizzare “quid nuovi” rispetto alla normale serie produttiva, deve ritenersi prevalente l'obbligazione di “fare” e quindi si è in presenza di appalto e non vendita

R.M. 28.6.2007 N. 148/E

CESSIONE DI
BENI CON
POSA IN
OPERA



Il reverse charge **NON** trova applicazione in presenza di un'impresa edile che fornisca armature in acciaio con posa in opera,

- e affidi la posa in opera ad impresa terza.

In tal caso, manca il subappalto, in quanto il contratto "a monte" configura una cessione di beni e non una prestazione di servizi

PRINCIPIO GENERALE: quando il rapporto tra committente e impresa di produzione e/o commercializzazione non si configura come prestazione di servizi, bensì come cessione di beni con mera prestazione accessoria della posa in opera, ne consegue che il rapporto successivo tra installatore ed impresa di produzione e/o commercializzazione, pur essendo una prestazione di servizi riconducibile al settore edile, non può configurarsi come subappalto, bensì come appalto.

Principio confermato anche nelle successive R.M. 11.7.2007, n. 164/E, e 13.7.2007, n. 172/E

R.M. 28.6.2007 N. 146/E

Committente

L'appaltatore stipula con l'impresa Alfa (es. commerciante) un accordo avente **natura di contratto di fornitura** di beni con posa in opera dei medesimi



NO REVERSE CHARGE

Trattasi cessione di beni con prestazione accessoria di posa in opera e non di subappalto

IMPRESA ALFA - commerciante

L'impresa ALFA (es. commerciante) commissiona all'impresa Beta (es. posatore di piastrelle) la prestazione della **posa in opera dei beni che essa vende**



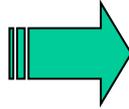
NO REVERSE CHARGE

Trattasi di **appalto e non subappalto**, in quanto la prestazione a monte è una cessione di beni con posa in opera

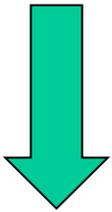
IMPRESA BETA

R.M. 26.7.2007 N. 187/E

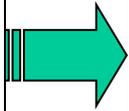
R.M. 28.6.2007
N. 148/E



La sezione F dei codici attività ATECOFIN comprende anche le prestazioni di “**nolegg**io di macchine ed attrezzature per la costruzione o la demolizione, con manovratore” (cod. 45.50.0)



NOLO “A
CALDO”

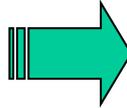


CASO 1: Pur essendo attività “edile”, in quanto rientrante nella sezione “F”, il noleggio di macchine per la demolizione e la costruzione di edifici, con manovratore, **si deve escludere dal reverse charge, ogni qual volta l’oggetto del relativo accordo contrattuale sia la messa disposizione dei macchinari e delle attrezzature** (con manovratore). In tal caso, infatti, **il rapporto si configura come noleggio.**

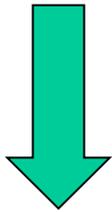
CASO 2: Invece, **se il prestatore non si limita ad essere un mero esecutore, ma provvede ad eseguire una prestazione più complessa**, il rapporto si configura come appalto e quindi, in presenza delle altre condizioni, **rientra nell’ambito applicativo del reverse charge**

R.M. 10.8.2007 N. 220/E

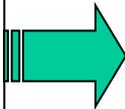
R.M. 10.8.2007 N.
220/E



Società che svolge attività di commercio al dettaglio e all'ingrosso di materiali plastici per l'edilizia (codice 51.90.0) e **che dichiara come attività secondaria quella identificata con il codice 45.43.0** (rivestimento di pavimenti e di muri)



QUALIFICAZIONE
DEL CONTRATTO

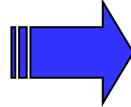


La società ha stipulato un contratto per la fornitura e posa in opera di controsoffitti e pareti in cartongesso nei confronti di un'impresa affidataria dei lavori per l'ampliamento e la ristrutturazione dei locali facenti parte di un ospedale.

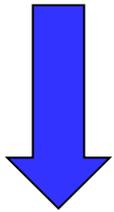
L'applicazione del reverse charge dipende dalla causa contrattuale: nel caso esaminato, poiché la prestazione **consiste in un'opera complessa consistente nell'esecuzione di controsoffitti e di pareti in cartongesso, da eseguire ad arte, che costituiscono un risultato diverso rispetto al complesso dei beni utilizzati** (prevalenza del fare rispetto al dare), si applica il reverse charge in presenza del subappalto

R.M. 5.7.2007 N. 154/E

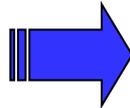
R.M. 5.7.2007 N.
154/E



Impresa svolge attività di **installazione e manutenzione di impianti idraulico-sanitari**.
Opera ricorrendo a subappaltatori



Manutenzioni e
riparazioni

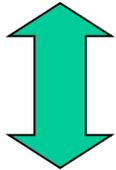


Il **regime dell'inversione opera** nel caso di **concessione in subappalto** da parte di un'impresa edile appaltatrice che aveva ricevuto in appalto da un privato la realizzazione di:

- Mera manutenzione di impianto idraulico già esistente
- Installazione di impianto idraulico in immobile in corso di costruzione
- Rifacimento di impianto idraulico

R.M. 11.9.2007 N. 243/E

**COOPERATIVA
EDILIZIA**



**SOCI
COOPERATIVA**

**AGENZIA
ENTRATE**

Una cooperativa edilizia svolge:

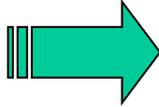
- “lavori di completamento degli edifici quali tinteggiatura e stuccatura anche su condomini abitativi”,
- nonché lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria su fabbricati abitativi

I lavori sono assunti dalla cooperativa ed affidati alle imprese artigiane, socie della cooperativa

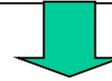
Nei rapporti associativi non trova applicazione il regime del reverse charge, in quanto le prestazioni rese dai soci alla cooperativa assumono la stessa valenza di quelle rese dalla cooperativa al committente (rapporto di mandato). Si richiama la precedente C.M. 4.4.2007, n. 19/E, in tema di consorzi

CONSORZI

C.M. 37/E/2006



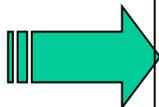
Il meccanismo del reverse charge non opera per le prestazioni rese all'interno dei rapporti consortili, in quanto non si configura un rapporto di subappalto



PRIMA

Il consorzio, quale subappaltatore, fattura al terzo in regime di reverse charge e riceve fattura con Iva dalle imprese consorziate. In tal modo si trova in posizione di credito

C.M. 4.4.2007
n. 19/E



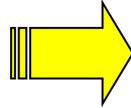
Il meccanismo del reverse charge **opera anche per le prestazioni rese all'interno dei rapporti consortili, qualora il consorzio operi in subappalto con il terzo.** In tal modo, sia la fattura emessa dal consorzio al terzo, sia quella emessa dalla società consorziata al consorzio sono soggette al regime del reverse charge

DOPO

QUINDI:

R.M. 11.9.2007 N. 243/E

**CONSORZIO IN
EDILIZIA**



Questa regola è applicabile anche alle cooperative che si trovassero come subappaltatori

1. Se per il consorzio si è in presenza di appalto tra l'appaltante e il consorzio:

- i consorziati fatturano con IVA;

2. Se per il consorzio si configura un subappalto:

- il consorzio fattura senza IVA all'appaltatore;
- I consorziati fatturano al consorzio senza IVA

Stessa interpretazione nella risposta a interpello n. 845/2021

**R.M.
76/E/2008**



La società ALFA (con codice attività 26.61.0):

- **NON** si limita alla produzione di prefabbricati in calcestruzzo,
- ma effettua anche il trasporto ed il montaggio in cantiere



**PARERE
AGENZIA**



Ritiene che si tratti di un'attività riconducibile al codice 45.21.1 (sezione F) in quanto si tratta di un'attività di realizzazione di edifici con il montaggio in cantiere, mentre l'attività 26.61.0 concerne solamente la completa costruzione presso lo stabilimento del fabbricante (e quindi fuori dal cantiere).

Il contratto non è qualificabile come cessione di beni con posa in opera, ma **come appalto**

CONSIDERAZIONI



Il fatto che il montaggio sia eseguito in cantiere non modifica l'attività che rimane riconducibile al settore manifatturiero.

Diverso sarebbe il caso di “fabbricazione eseguita in cantiere”

Falegname che fornisce infissi

Aliquota IVA applicabile agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria di immobili abitativi, nel caso in cui le prestazioni di servizi comportino la fornitura di “beni significativi”

1[^] interpretazione

«Nel caso di specie, **le operazioni poste in essere dalle imprese artigiane sembrano riconducibili al contratto di “cessione con posa in opera”**, dove l’obbligazione di dare (cessione) prevale su quella di fare (prestazioni di servizi).

- Lo **scopo dell’impresa artigiana** è, infatti, **quello di produrre infissi in serie con caratteristiche standardizzate, seppur tenendo conto di semplici variazioni di misura** in relazioni alle specifiche esigenze di ogni singolo cliente, **e di cederli con posa accessoria.**»

PARERE AGENZIA

«La RM n. 3600009 del 5/7/1976, ha avuto modo di precisare che – **in assenza di clausole contrattuali che obblighino l'assuntore a realizzare un *quid novi* rispetto all'ordinaria serie produttiva - è considerato contratto di vendita di beni la fornitura**, anche se con posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, infissi etc., **qualora il fornitore sia lo stesso fabbricante o chi fa abitualmente commercio di detti prodotti.**»

2^a interpretazione

«Le operazioni poste in essere dalle imprese artigiane **potrebbero, però**, così come prospettato dall'istante, **essere riconducibili anche ad un contratto di appalto**, dove, quindi, l'obbligazione di **fare prevale rispetto all'obbligazione di dare** e il bene significativo viene **realizzato sulla base delle specifiche richieste del cliente**, con caratteristiche non standardizzate.»

PARERE AGENZIA

Regola del CONTRAENTE GENERALE

- **Dal 1.2.2008** il meccanismo del reverse charge previsto per le prestazioni di servizi rese dai subappaltatori nel settore edile ex art. 17, co. 6, dpr 633/72, **NON si applica alle prestazioni rese nei confronti del contraente generale** (co. 162-163, L. 244/2007)
- La modifica riguarda la figura del contraente generale **previsto per gli appalti pubblici** (art. 176, c. 7, d.lgs. 163/2006 – codice contratti pubblici in appalto) e rettifica la R.M. n. 155/E del 5.7.07 dove l’Agenzia riteneva applicabile i reverse charge

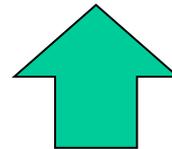
Reverse charge nell'appalto

Art. 17, co. 6, lett. a/ter
Circ. Ag. Entrate 14/E/2015
Circ. Ag. Entrate 37/E/2015

Nuova fattispecie di reverse

**COMMITTENTE
CON PARTITA IVA**

APPALTATORE



**NUOVA fattispecie
di applicazione**

Estensione reverse charge a:

1. prestazioni di servizi, relative ad edifici, di:

– pulizia;

- Pulizia di nuovi edifici dopo la costruzione.
- Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici.
- Pulizia generale (non specializzata) di edifici.
- Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali.
- Esclusa la pulizia di impianti e macchinari (non edifici).
- Servizi di disinfestazione. Con esclusivo riferimento a edifici.

Reverse charge 2015

Estensione reverse charge a:

- **Demolizione:**

- Relative a edifici:
 - con esclusione della demolizione di altre strutture.

- **Completamento (cod. Ateco 43.3):**

- Intonacatura e stuccatura.
- Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate.
- Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili.
- Rivestimento di pavimento e di muri.
- Tinteggiatura e posa in opera di vetri.
- Attività non specializzate di lavori edili - muratori
- Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

È stato specificato che il reverse charge si applica:

- **sia in fase di completamento** (costruzione) di un edificio
- **sia per la manutenzione e ristrutturazione.**

Reverse charge 2015

Estensione reverse charge a:

- **installazione di impianti;**

- Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione.
- Installazione di impianti elettronici.
- Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria in edifici o in altre opere di costruzione.
- Installazione di impianti per la distribuzione del gas.
- Installazione di impianti di spegnimento antincendio.
- Installazione di impianti di depurazione per piscine.
 - Servono chiarimenti per stabilire se ai fini in questione la piscina può essere considerata edificio o parte di esso.
- Installazione di impianti di irrigazione per giardini.
 - Servono chiarimenti per stabilire se ai fini in questione il giardino può essere considerato edificio o parte di esso.
- Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili.
- Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni.
- Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.
 - **solo su edifici**

Rimborso IVA

- I soggetti che pongono in essere le operazioni in reverse charge **potranno richiedere il rimborso del credito IVA** (annuale/trimestrale) ai sensi dell'art. 30, c. 3 DPR 633/1972
 - nel rispetto della condizione dell'aliquota media

ALCUNI DUBBI RISOLTI

CM 14/E/2015 & CM 37/E/2015 – UNICO CONTRATTO



In presenza di un **unico contratto**, comprensivo di una **pluralità di prestazioni** di servizi in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte soggette all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, **si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del *reverse charge*.**

Se non è possibile fare la distinzione

- applicazione dell'IVA nei modi ordinari

CM 37/E/2015 – IMPIANTI IN PARTE ESTERNI



Rientrano nel reverse charge le installazioni di impianti relative ad edifici anche se parte dell'impianto è esterna rispetto all'edificio:

- **Impianti di videosorveglianza perimetrale con videocamere esterne**
- **Impianto citofonico con apparecchiature esterne**
- **Impianto di climatizzazione con split esterni**
- **Impianto idraulico con tubazioni esterne**

Si valorizza l'unicità dell'impianto al servizio dell'edificio

CM 37/E/2015 – IMPIANTI INDUSTRIALI



Non si applica il reverse charge per l'installazione e la manutenzione di **impianti funzionali allo svolgimento dell'attività industriale** (cioè **NON RELATIVI ALL'EDIFICIO**).

- esempio: installazione di **impianto di refrigerazione finalizzato alla conservazione dei beni**
Codice ATECO 33.20.09 (installazione di altre macchine ed apparecchiature industriali)

I codici ATECO 43.21.01 e 43.29.09 si riferiscono infatti all'installazione di impianti che formano parte integrante dell'edificio

IPOTESI	REVERSE	CONSIDERAZIONI CM 37/E/2015
Prestazione di derattizzazione	NO	Tale prestazione è riconducibile al codice ATECO 81.29.91 (“Servizi di disinfestazione”). Pur essendo relativa ad edifici, non è infatti ricompresa fra le prestazioni di cui ai codici ATECO 81.21.00 e 81.22.02 menzionati nella C.M.14/E/2015.
Prestazione di pulizia con cessione dei prodotti detergenti	SI	Le prestazioni di pulizia, relative, ad un edificio, sono riconducibili al codice ATECO 81.22.00. La cessione dei prodotti detergenti ha natura “accessoria” alla prestazione stessa → applicazione reverse.
Prestazione di smaltimento delle acque reflue	SI	E’ ipotizzabile che la prestazione sia inquadrabile nel codice ATECO 81.22.02, il quale ricomprende l’attività di “pulizia specializzata di edifici, effettuata da imprese che dispongono di capacità e attrezzature particolari”
Installazione di una cisterna	NO	Tale prestazione è riconducibile al codice 33.20.04 (“Installazione di cisterne, serbatoi e contenitori di metallo”) di cui alla sezione C della Tabella ATECO 2007, non compreso fra le prestazioni individuate nella circ. 14/2015. Il macchinario installato <u>è dotato di autonomia funzionale propria rispetto all’edificio</u> e, dunque, non integra il presupposto per l’applicazione del reverse charge.

IOTESI	REVERSE	CONSIDERAZIONI CM 37/E/2015
Posa di pavimenti in legno	SI	Tale prestazione è riconducibile al codice ATECO 43.33.00 (“Rivestimento di pavimenti e di muri”). È opportuno operare una valutazione caso per caso, verificando che la prestazione non risulti accessoria alla cessione del bene.
Installazione di serramenti	SI	Tale prestazione è riconducibile al codice ATECO 43.32.02 (“Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili”). È opportuno operare una valutazione caso per caso, verificando che la prestazione non risulti accessoria alla cessione del bene.
Installazione dell'impianto di allarme	SI	L'installazione dell'impianto di allarme è riconducibile al codice ATECO 43.21.02 (“Installazione di impianti elettronici”), che ricomprende anche l'installazione, la manutenzione e la riparazione di impianti di allarme antifurto.
Installazione di un impianto per la distribuzione del gas	SI	Tali prestazioni sono riconducibili al codice ATECO 43.22.02 (“Installazione di impianti per la distribuzione del gas”), richiamato nella C.M. 14/2015, in quanto risultano relative all'edificio. L'impianto installato non potrebbe essere rimosso senza apportare modifiche all'edificio stesso.

IPOTESI	REVERSE	CONSIDERAZIONI CM 37/E/2015
Collaudo dell'impianto di riscaldamento	NO	Le prestazioni di collaudo autonomamente individuabili paiono riconducibili al codice ATECO 71.20.10 (“Collaudi e analisi tecniche di prodotti”).
Cessione e posa in opera di una caldaia, senza <u>necessità di adattamenti</u>	NO	L'operazione, nel suo complesso, ha natura di cessione di beni con posa in opera. La posa del bene risulta, infatti, “accessoria” alla cessione del bene medesimo. <u>Lo scopo principale dell'operazione consiste nella cessione della caldaia,</u> mentre l'esecuzione dell'opera è diretta esclusivamente ad adattare il bene alle esigenze del cliente senza modificarne la natura.
Cessione e installazione dell'impianto di riscaldamento <u>effettuata dallo stesso produttore</u>	NO	L'operazione, nel suo complesso, <u>configura una cessione di beni con posa in opera,</u> poiché l'installazione dell'impianto viene eseguita da un soggetto che esercita abitualmente l'attività di produzione di impianti di riscaldamento e, perciò, svolge solo accessoriamente la prestazione di installazione (RM 5.7.76 n. 360009)
Demolizione e ricostruzione	NO	L'attività di demolizione è funzionale alla successiva costruzione, di conseguenza non è necessario operare la separazione (CM 37/E/2015)

Reverse charge nella somministrazione di manodopera

Art. 4, co. 3, 4, D.L. 124/2019

Dal 25/12/2019

Reverse charge per somministrazione di manodopera

- Con l'introduzione della **nuova lett. a-quinquies**) al **co. 6 dell'art. 17**, DPR 633/72 **è esteso il reverse charge** alle
 - *“prestazioni di servizi, diversi da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater), effettuate tramite **contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da***
 - **prevalente utilizzo di manodopera**
 - **presso le sedi di attività del committente**
 - **con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma**”.

Reverse charge per somministrazione di manodopera

- Il reverse **non è applicabile** alle operazioni effettuate nei confronti
 - a. dei soggetti rientranti nello **split payment** ex art. 17-ter
 - Fatto salvo si riferiscano ad attività commerciali
 - b. delle agenzie per il lavoro** disciplinate dal Capo I, Titolo II, D.lgs. 276/2003
 - agenzie di intermediazione,
 - agenzie di ricerca e selezione del personale,
 - agenzie di supporto alla ricollocazione professionale,
 - ecc.

Sistema sanzionatorio nel Reverse Charge dal 2016

Le novità del D.Lgs. 158/2015

In tema di **reverse charge**

- **f) Co. 9-bis:** è punito con la sanzione amministrativa compresa fra **€ 500 e € 20.000** (se commesse dal 1/9/2024: da 500 a 10.000)
 - il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni,
 - omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile di cui agli art. 17, 34, co. 6, 2° periodo, e 74, co. 7 e 8, del DPR 633/1972, e agli art. 46, co. 1, e 47, co. 1, del DL 331/1993

In tema di **reverse charge**

... continuazione f) Co. 9-bis

- Se l'operazione **non risulta dalla contabilità** tenuta ai sensi degli artt. 13 e seguenti del DPR 600/1973,
 - la sanzione amministrativa è elevata a una misura compresa tra il 5% e il 10% (infrazioni dal 1/9/2024: 5%) dell'imponibile, con un minimo di € 1.000.
 - Resta ferma l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 5, co. 4, e dal co. 6 con riferimento all'imposta che **non sarebbe potuta essere detratta dal cessionario o dal committente.**

Corresponsabilità del cessionario o committente: se entro 4 mesi il cedente o prestatore non ha emesso la fattura, nei 30 gg. seguenti deve provvedere l'acquirente o il committente, informando entro i medesimi 30 gg l'Agenzia delle entrate

- **Diversamente le sanzioni ricadono sul cessionario o committente**

In tema di **reverse charge**

- **f) Co 9-bis.1:** in deroga al co. 9-bis, 1° periodo, qualora,
 - **in presenza dei requisiti per il reverse**
 - **l'imposta sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore,**
 - fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione
 - **il cessionario o il committente** anzidetto non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, **ma è punito con la sanzione amministrativa da € 250 e € 10.000**

È stata emessa fattura con IVA esposta, quando doveva essere in reverse

In tema di **reverse charge**

- **f) Co. 9-bis. 2:** in deroga al co. 1, qualora,
 - in assenza dei requisiti per l'applicazione dell'inversione contabile
 - l'imposta sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente,
 - fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione
 - il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra € 250 e € 10.000.
- Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario o committente.

È stata emessa fattura in reverse, ma doveva essere emessa con IVA esposta

In tema di **reverse charge**

- **f) Co. 9-bis.3:** Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile **per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta,**
 - in sede di accertamento **devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette,**
 - **fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta** eventualmente non detratta ai sensi dell'art. 26, co. 3, del DPR 633/1972, e dell'art. 21, co. 2, D.Lgs. 546/1992.
- La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la **sanzione amministrativa tra il 5% e il 10% (infrazioni dal 1/9/2024 :5%) dell'imponibile, con un minimo di € 1.000**

RIMBORSI E COMPENSAZIONI

RIMBORSI E COMPENSAZIONI

- ❑ Il credito IVA **annuo e trimestrale** può essere chiesto a rimborso se **l'aliquota IVA media** sugli acquisti **supera quella sulle vendite maggiorata del 10%**
- ❑ Viene prevista una **corsia preferenziale per i rimborsi** ove
 - l'attività è esercitata **da almeno 3 anni**
 - **l'eccedenza detraibile** richiesta a rimborso è **superiore a € 10.000** (€ 3.000 per i rimborsi trimestrali)
 - l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso è di importo **non inferiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti.**

RIMBORSI E COMPENSAZIONI

- Il **credito IVA infrannuale** può essere **usato in compensazione** se sussistono i requisiti
- Il tetto massimo per le **compensazioni e i rimborsi** è fissato in **€ 1.000.000** (al posto di € 700.000) **se**:
 - oltre l'80% del fatturato è costituito da prestazioni rese nell'ambito dei subappalti
 - per le quali ha trovato applicazione il meccanismo del reverse charge.

Separazione della contabilità IVA

Art. 57 – co. 1 – DL 1/2012

Art. 36 – DPR 633/1972

Il co. 3, dell'art. 36 (come modificato) recita:

- I soggetti che esercitano più imprese **o più attività nell'ambito della stessa impresa** ovvero più arti o professioni, **hanno facoltà di optare** per **l'applicazione separata dell'imposta** relativamente ad alcuna delle attività esercitate, dandone **comunicazione all'Ufficio nella dichiarazione** relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività.
-
- Le disposizioni del presente comma **si applicano anche** ai soggetti che **effettuano sia locazioni, o cessioni, esenti** da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato **a destinazione abitativa** che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'**art. 19**, co. 5, e dell'**art. 19-bis**, **sia locazioni o cessioni di altri fabbricati** o di altri immobili, **con riferimento a ciascuno di tali settori di attività**



Separazione attività:

- **Ante DL 1/2012:** le imprese che vendevano sia abitativi che strumentali erano colpite dalla rettifica IVA derivante dalla cessione degli abitativi in esenzione
- **Post modifica:** la contabilità separata si può fare in presenza di:
 - Contemporanea locazioni di abitativi e di strumentali
 - Contemporanea cessione di abitativi e strumentali



Separazione attività:

- A seguito degli interventi del DL 83/2012 che consente l'opzione per l'imponibilità per le imprese di costruzione,
 - la separazione di contabilità è superata;
- Rimarrà utile per le immobiliari di compravendita se commercializzano abitativi e strumentali in contemporanea.

RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA

IL PRO-RATA



la locazione o la cessione di un immobile può comportare il recupero dell'IVA portata in detrazione per l'acquisto e/o per interventi riferibili all'immobile nonché, se rilevante per il pro rata, dell'IVA portata in detrazione per la generalità degli acquisti



PRO-RATA GENERALE

**PRO-RATA SPECIALE
Su beni «strumentali»**

I CASI DI INDETRAIBILITA' DELL'IVA

1

indetraibilità “specifica” (art. 19, c. 2, DPR 633/1972), in forza della quale non è detraibile l’IVA relativa a acquisti di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all’imposta

2

*la **indetraibilità “da pro rata”** (art. 19, c. 5, DPR 633/1972), in forza della quale i soggetti che esercitano anche attività che danno luogo a operazioni esenti possono detrarre l’IVA sulla generalità degli acquisti solo in una determinata percentuale*

3

*la **indetraibilità “oggettiva”** (art. 19-bis1 DPR 633/1972), che trova applicazione per alcuni specifici acquisti di beni e servizi, a prescindere dal soggetto che li pone in essere e dalla tipologia di attività esercitata*

CASI DI INDETRAIBILITA' OGGETTIVA

Art 19/bis-1, lett. i)

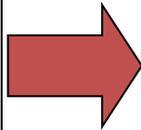
Non può essere portata in detrazione l'IVA sull'acquisto di fabbricati abitativi né quella sulla locazione, manutenzione, recupero e gestione degli stessi,
fatta eccezione:

- per le imprese che hanno per **oggetto esclusivo o principale la costruzione** di detti fabbricati;
- per i soggetti tenuti ad **applicare il pro rata per l'effettuazione di locazioni immobiliari in esenzione da IVA**

PRO RATA GENERALE

IVA sugli acquisti di
beni e servizi

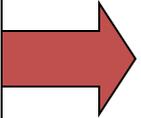
**SOGGETTI
INTERESSATI**
Art. 19 – co. 5



Contribuenti che esercitano contemporaneamente:

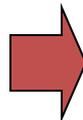
- Sia attività che danno luogo ad operazioni imponibili
- Sia attività che danno luogo ad operazioni esenti

**CALCOLO DEL
PRO RATA art.
19-bis**



operazioni imponibili effettuate nell'anno
totale operazioni dell'anno (imponibili + esenti)

**OPERAZIONI
NON
RILEVANTI**
art. 19-bis



OPERAZIONI ESENTI DA N. 1) A 9) DELL'ART. 10:

- QUANDO NON FORMANO OGGETTO DELL'ATTIVITA' PROPRIA DELL'IMPRESA (occasionali)
- O NON SIANO ACCESSORIE ALLE OPERAZIONI IMPONIBILI

PRO RATA PER LE IMPRESE DI COSTRUZIONE

CASS. 1.6.2001, N. 7423

La Locazione di un fabbricato da parte dell'IMPRESA DI COSTRUZIONE RIENTRA NELL'ATTIVITA' D'IMPRESA (e quindi nel pro rata) se L'IMMOBILE VIENE LOCATO IN ATTESA DI FUTURA VENDITA, in quanto in quel momento il mercato richiede un rinvio della vendita

(LOCAZIONE COMUNQUE STRUMENTALE ALLA VENDITA)

CTC 14.12.1998, N. 6438

La LOCAZIONE DI APPARTAMENTI costruiti ma non ancora venduti **RIENTRA nel PRO RATA**

- SE L'ATTIVITA' DI LOCAZIONE E' PREVISTA NELLO STATUTO TRA LE ATTIVITA' PROPRIE DELL'IMPRESA

segue

Rettifica della detrazione

**BENI
AMMORTIZZABILI**

**SPESE
INCREMENTATIVE**

**DECENNIO DI
OSSERVAZIONE**

Articolo 19/bis-2 del DPR 633/72:

Agli effetti del presente articolo **i fabbricati o porzioni di fabbricati sono comunque considerati beni ammortizzabili** ed il periodo di **rettifica è stabilito in 10 anni, decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione.**

Per l'imposta assoluta sull'acquisto di **aree fabbricabili** l'obbligo di rettifica decennale **decorre dalla data di ultimazione dei fabbricati** insistenti sulle aree medesime

Rettifica della detrazione IVA

Suscettibile di rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19-bis2 del DPR 633/1972 è l'IVA afferente:

- I fabbricati **ENTRATI IN FUNZIONE DA MENO DI 10 ANNI**
- **IVI INCLUSI QUELLI COSTITUENTI BENI-MERCE**
- Per le **AREE I 10 ANNI DECORRONO DALLA ULTIMAZIONE** del fabbricato

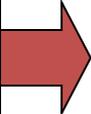
La rettifica implica la restituzione dell'IVA a suo tempo detratta:

- In proporzione al **NUMERO DI ANNI MANCANTI** al compimento del decennio

Rettifica della detrazione IVA

PRESUPPOSTO DELLA RETTIFICA

OPERAZIONE
IMMOBILIARE
ESENTE
NON RILEVANTE
AI FINI DEL
PRO RATA (es:
attività di tornitura)



LA RETTIFICA DELL'IVA DETTRATTA A MONTE
**DEVE ESSERE OPERATA SEMPRE IN MISURA
PARI:**

- All'intero ammontare **DEI "DECIMI"** di IVA
- CORRISPONDENTI AGLI ANNI CHE
MANCANO PER IL COMPIMENTO DEL
DECENNIO DI "TUTELA FISCALE"

MODALITA' DI
DETERMINAZIONE

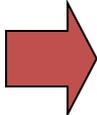


- **CESSIONE IMMOBILE**: rettifica per i **DECIMI
MANCANTI** al compimento del decennio
- **LOCAZIONE IMMOBILE**: rettifica per **1
DECIMO dell'imposta PER OGNI ANNO**

Rettifica della detrazione IVA

PRESUPPOSTO DELLA RETTIFICA

OPERAZIONE
IMMOBILIARE
ESENTE
RILEVANTE
AI FINI DEL
PRO RATA
(attività
immobiliare)



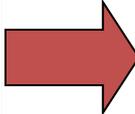
La rettifica dell'IVA detratta a monte **DEVE ESSERE OPERATA SOLO SE:**

- IL PRO RATA **VARIA DI OLTRE 10 PUNTI**

ED E' CALCOLATA IN MISURA PARI:

- ai **"DECIMI"** di IVA corrispondenti agli anni che mancano al compimento del decennio di **"TUTELA FISCALE"**
- **moltiplicati per la differenza tra pro-rata originario e quello dell'anno della cessione**

MODALITA' DI
DETERMINAZIONE



- **CESSIONE IMMOBILE**: differenza tra imposta detratta (pro-rata) nell'anno di ultimazione della costruzione e pro-rata dell'anno di vendita moltiplicato per i decimi mancanti
- **LOCAZIONE IMMOBILE**: come sopra, ma la rettifica è limitata ad 1/10 di tale differenza

Esempio:

Detrazione 2021: $24.000 \times 60\% = 14.400$

Detrazione spettante 2022: 90%

Detrazione spettante = $24.000 \times 90\% = 21.600$

Detrazione operata = 14.400

Rettifica spettante = $(21.600 - 14.400)7.200 \times 1/10 = 720$ (credito)

Detrazione spettante 2023: 40%

Detrazione spettante = $24.000 \times 40\% = 9.600$

Detrazione operata = 14.400

Rettifica dovuta = $(9.600 - 14.400) 4.800 \times 1/10 = 480$ (debito)

Cessione BSA in periodo di tutela

- In caso di cessione di beni ammortizzabili durante il periodo di “tutela” (5 o 10 anni), il co. 6 richiede la rettifica della detrazione in proporzione agli anni mancanti al compimento del quinquennio o del decennio
- La rettifica va fatta in unica soluzione per gli anni mancanti:
 - considerando una percentuale di detrazione del 100%
 - se la cessione è soggetta ad imposta

Cessione BSA in periodo di tutela

Esempio:

bene acquistato 2022, imponibile 200.000, IVA 44.000

- Detrazione operata 2022: **80%** (pro-rata),
quindi $44.000 \times 80\% = 35.200$
- Cessione 2023 per euro 150.000 + Iva 33.000
- Pro-rata detrazione 2023: **69%**
- Recupero Iva spettante dell'anno:

Iva detratta = **35.200**

Questo recupero spetta
in quanto la % di pro-
rata è variata di più di
10 punti

Iva potenzialmente detraibile = $44.000 \times 69\% = 30.360$

Iva da riversare = $(35.200 - 30.360) / 10 = 484,00$

segue

debito

1° step: quota
dell'anno

Cessione BSA in periodo di tutela

- Si deve poi rettificare in funzione dei quinti mancanti, **tenendo conto della percentuale di detrazione del 100%**
- Iva da recuperare **dei rimanenti 5 anni:**
 - Iva detratta = 35.200
 - Iva detraibile = 44.000 (l'IVA della fattura)
 - Differenza = $8.800 / 10 \times 5 = 4.400$ **A credito**

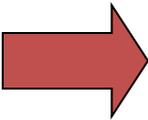
2° step: quota
anni residui

Quindi, in dichiarazione IVA:

- **VF70: € 3.916 (dato da 4.400 – 484) (a credito)**

Rettifica della detrazione IVA

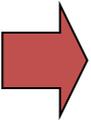
PROPORZIONALITA'
della RETTIFICA



CESSIONE DI UN'UNITA' IMMOBILIARE
COMPRESA IN UN COMPLESSO:

- L'INDIVIDUAZIONE DELL'IVA SUGLI ACQUISTI OGGETTO DI RETTIFICA DEVE ESSERE INDIVIDUATA CON PARAMETRI OGGETTIVI
 - (SUPERFICIE, CUBATURA, ECC.)

INSORGENZA
DELLA
RETTIFICA



NON SI CONFIGURA
AUTOMATICAMENTE AL COMPIMENTO
DEL DECENNIO, MA SORGE IN
OCCASIONE DELLA PRIMA
OPERAZIONE POSTA IN ESSERE
SUCCESSIVAMENTE AL QUINQUENNIO

Imposte d'atto nei trasferimenti immobiliari

D.L. n. 104 del 12/9/2013

Dal 1/1/2014 nuovo quadro normativo per la tassazione dei trasferimenti immobiliari

**ALIQUOTA DEL 2%
(case di abitazione
«prima casa»)**

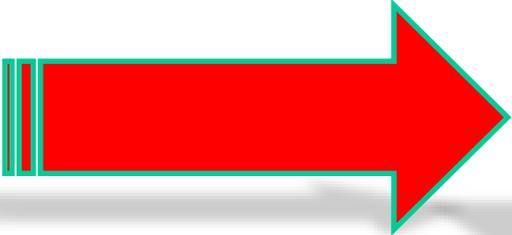
**ALIQUOTA DEL
9%
(tutti gli altri
immobili)**

**ALIQUOTA DEL 12%
(terreni agricoli
acquistati da sogg.
diversi da IAP)**



si considerano di lusso gli immobili A/1, A/8 e A/9

IMPOSTA DI REGISTRO MINIMA



**IN TUTTE LE IPOTESI DI
REGISTRO IN MISURA
PROPORZIONALE (2%, 9% o 12%)**



**l'imposta di registro non può comunque essere
inferiore a € 1.000**

(si veda anche Studio Consiglio Notariato n. 1011-2013/T)

TRASFERIMENTI DI IMMOBILI STRUMENTALI (REGISTRO E IPO-CATASTALI)

IPOTECARIA
AL 3%



CATASTALE
ALL'1%



REGISTRO € 200
(sia in caso di vendita
esente da IVA che di
vendita soggetta ad
IVA)

LE MISURE FISSE



RISPETTO AI PRECEDENTI € 168

**NON AUMENTA L'IMPOSTA MINIMA DI € 67 PER
LOCAZIONE DI IMMOBILI URBANI**

IMPOSTA IPOTECARIA E CATASTALE

**PER GLI ATTI ASSOGGETTATI AL 2% o AL 9% DI
REGISTRO**



**L'imposta IPOTECARIA e L'IMPOSTA
CATASTALE sono ciascuna pari a € 50**

Casistica	Soggetto	Imposta	Misura
Fabbricati diversi da 1 [^] casa	Cessione esente IVA o cessione fra NON imprenditori	Registro Ipotecaria Catastale	9% (min. € 1.000) € 50 € 50
	Cessione imponibile IVA 10% (no lusso)	Registro Ipotecaria Catastale	€ 200 € 200 € 200
Fabbricati 1 [^] casa	Cessione esente IVA o cessione fra privati	Registro Ipotecaria Catastale	2% (min. € 1.000) € 50 € 50
	Cessione imponibile IVA 4%	Registro Ipotecaria Catastale	€ 200 € 200 € 200

Casistica	Soggetto	Imposta	Misura
Fabbricati strumentali	Cessione esente IVA, fatta da imprenditore	IVA Registro Ipotecaria Catastale	Esente € 200 3% 1%
	Cessione imponibile IVA fatta da imprenditore	IVA Registro Ipotecaria Catastale	22% € 200 3% 1%
	Cessione da privati	Registro Ipotecaria Catastale	9% € 50 € 50

Casistica	Imposta	Misura
Terreni edificabili	Registro	9% (min. € 1.000)
	Ipotecaria	€ 50
	Catastale	€ 50
Terreni agricoli	Registro	12% (min. € 1.000)
	Ipotecaria	€ 50
	Catastale	€ 50
Terreni agricoli acquistati da coltiv. diretti e IAP	Registro	€ 200
	Ipotecaria	€ 200
	Catastale	€1% (min. € 200)

Casistica	Imposta	Dal 1/1/2014
Conferimento in società di fabbricati non strumentali	Registro Ipotecaria Catastale	9% (min. € 1.000) € 50 € 50
Conferimento in società di fabbricati strumentali	Registro Ipotecaria Catastale	4% (min. € 200) 2% (min. € 200) 1% (min. € 200)
Conferimento d'azienda con fabbricati	Registro Ipotecaria Catastale	€ 200 € 200 € 200
Conferimento immobili italiani in società UE	Registro Ipotecaria Catastale	€ 200 2% (min. € 200) 1% (min. € 200)