



Il trattamento Iva degli interventi di ristrutturazione

Per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio è possibile usufruire dell'aliquota Iva ridotta. A seconda del tipo di intervento, l'agevolazione si applica sulle prestazioni dei servizi resi dall'impresa che esegue i lavori e, in alcuni casi, sulla cessione dei beni.

Lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria

Sulle prestazioni di servizi relativi a interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, realizzati sulle unità immobiliari abitative, è prevista l'Iva ridotta al 10%.

Sui beni, invece, l'aliquota agevolata si applica solo se ceduti nell'ambito del contratto di appalto.

Tuttavia, quando l'appaltatore fornisce beni "di valore significativo", l'Iva ridotta si applica ai predetti beni soltanto fino a concorrenza del valore della prestazione considerato al netto del valore dei beni stessi.

In pratica, l'aliquota del 10% si applica solo sulla differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello dei beni stessi.

ESEMPIO

a) costo totale dell'intervento: 10.000 euro

b) costo per la prestazione lavorativa (manodopera): 4.000 euro

c) costo dei beni significativi (per esempio, rubinetteria e sanitari): 6.000 euro

L'Iva al 10% si applica sulla differenza tra l'importo complessivo dell'intervento e il costo dei beni significativi ($a - c = 10.000 - 6.000 = 4.000$).

Sul valore residuo dei beni (2.000 euro) l'Iva si applica nella misura ordinaria del 22%.

I "beni significativi" sono stati individuati dal decreto 29 dicembre 1999. Si tratta di:

- 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.

La legge di bilancio 2018 fornisce un'interpretazione della norma che prevede l'aliquota Iva agevolata al 10% per i beni significativi, spiegando come individuare correttamente il loro valore quando con l'intervento vengono forniti anche componenti e parti staccate degli stessi beni (si pensi, per esempio, alle tapparelle e ai materiali di consumo utilizzati in fase di montaggio di un infisso).

In particolare, viene precisato che la determinazione del valore va effettuata sulla base dell'autonomia funzionale delle parti staccate rispetto al manufatto principale.

In sostanza, come l'Agenzia delle entrate aveva già spiegato nella circolare n. 12/E del 2016, in presenza di questa autonomia i componenti o le parti staccate non devono essere ricompresi nel valore del bene ma in quello della prestazione (e quindi assoggettati ad aliquota Iva ridotta del 10%).

Al contrario, devono confluire nel valore dei beni significativi e non in quello della prestazione se costituiscono parte integrante del bene, concorrendo alla sua normale funzionalità.

La stessa legge di bilancio ha previsto, inoltre, che la fattura emessa da chi realizza l'intervento deve specificare, oltre all'oggetto della prestazione, anche il valore dei "beni significativi" forniti con lo stesso intervento.

QUANDO NON SPETTA L'AGEVOLAZIONE

Non si può applicare l'Iva agevolata al 10%:

- ai materiali o ai beni forniti da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori
- ai materiali o ai beni 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 alla ditta esecutrice dei lavori. In tal caso, la ditta subappaltatrice deve fatturare con l'aliquota Iva ordinaria del 22% alla ditta principale che, successivamente, fatturerà la prestazione al committente con l'Iva al 10%, se ricorrono i presupposti per farlo.

Lavori di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione

Per tutti gli altri interventi di recupero edilizio è sempre prevista l'applicazione dell'aliquota Iva del 10%.

Si tratta, in particolare:

- A. delle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto o d'opera relativi alla realizzazione degli interventi di
 - i. restauro
 - ii. risanamento conservativo
 - iii. ristrutturazione
- B. dell'acquisto di beni, con esclusione di materie prime e semilavorati, forniti per la realizzazione degli stessi interventi di restauro, risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, individuate dall'articolo 3, lettere c) e d) del Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, approvato con Dpr n. 380/2001.

L'aliquota Iva del 10% si applica, inoltre, alle forniture dei cosiddetti beni finiti, vale a dire quei beni che, benché incorporati nella costruzione, conservano la propria individualità (per esempio, porte, infissi esterni, sanitari, caldaie, eccetera).

L'agevolazione spetta sia quando l'acquisto è fatto direttamente dal committente dei lavori sia quando ad acquistare i beni è la ditta o il prestatore d'opera che li esegue.

La disciplina Iva degli interventi di ampliamento di fabbricati abitativi già esistenti

Preliminarmente è opportuno ricordare che, ai sensi dell'articolo 1, L. 659/1961, le agevolazioni fiscali e tributarie stabilite per la costruzione di case di abitazione dagli articoli 13, 14, 16 e 18, L. 408/1949, possono applicarsi anche in caso di ampliamento (ad esempio opere finalizzate a sopralzo/sopraelevazione dell'immobile) di edifici già costruiti o in corso di costruzione.

Con la risoluzione n. 400039/1985, il Mef ha ribadito che "gli ampliamenti di immobili agevolati soggiacciono alla stessa aliquota applicabile alla costruzione del bene ex novo, in quanto l'ampliamento deve considerarsi una nuova parziale costruzione". In forza del richiamato chiarimento ministeriale, consegue che per la fattispecie costituita dall'ampliamento volumetrico di un edificio devono essere rispettate le medesime regole vigenti per le nuove costruzioni. Pertanto, alle prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto, relative alla costruzione (ovvero all'ampliamento volumetrico) di fabbricati abitativi possono trovare applicazione le diverse aliquote Iva contemplate dal D.P.R. 633/1972 (4%, 10% o 22%) a seconda:

- delle caratteristiche oggettive del fabbricato (ad esempio abitazione di lusso o non di pregio);
- dei requisiti soggettivi del committente (ad esempio sussistenza o meno dei requisiti "prima casa").

In particolare, per applicare correttamente l'aliquota Iva ai contratti d'appalto, aventi a oggetto l'esecuzione di opere di ampliamento volumetrico (contemplate nel "piano casa"), occorre verificare se gli interventi in parola insistono su:

- fabbricati abitativi non di lusso (diversi da quelli di categoria catastale A/1, A/8 e A/9) di soggetti in possesso dei requisiti "prima casa" (aliquota Iva del 4%);
- fabbricati abitativi non di lusso (diversi da quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9) di soggetti privi dei requisiti "prima casa" (aliquota Iva del 10%);
- fabbricati abitativi di lusso, ovvero rientranti nelle categorie catastali A1, A/8 e A/10 (aliquota Iva del 22%).

Come precisato dall'Agenzia delle entrate, per casa di abitazione deve intendersi:

"ogni costruzione destinata a dimora delle persone e delle loro famiglie, cioè strutturalmente idonea a essere utilizzata ad alloggio stabile di singole persone o di nuclei familiari, a nulla rilevando la circostanza che la stessa sia abitata in via permanente o saltuaria" (Circolare Mef n. 14/1981).

Interventi di ampliamento di abitazioni non di lusso prima casa (aliquota 4%)

Alle prestazioni di servizi, dipendenti da contratto di appalto, aventi a oggetto la costruzione o l'ampliamento di abitazioni classificate non di lusso, trova applicazione l'aliquota Iva agevolata del 4%, se il committente è in possesso dei requisiti per l'agevolazione "prima casa", ai sensi del combinato disposto di cui ai n. 21 e n. 39 della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972.

La definizione di case di abitazione "di lusso"

Rientrano nella categoria delle "case di lusso" (per le quali non è applicabile l'aliquota Iva ridotta del 4%), le unità immobiliari classificate o classificabili nelle seguenti categorie catastali:

Abitazioni di lusso	
A/1 (abitazioni di tipo signorile):	Unità immobiliari appartenenti a fabbricati ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale.
A/8 (abitazioni in ville)	Per ville devono intendersi quegli immobili caratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e/o giardino, edificate in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture, di livello superiore all'ordinario.

A/9 (castelli, palazzi di pregio artistico e storico)	
---	--

Rientrano in questa categoria i castelli e i palazzi eminenti che per la loro struttura, la ripartizione degli spazi interni e dei volumi edificati non sono comparabili con le unità tipo delle altre categorie; costituiscono ordinariamente una sola unità immobiliare. È compatibile con l'attribuzione della categoria A/9 la presenza di altre unità, funzionalmente indipendenti, censibili nelle altre categorie.

La definizione di “abitazione di lusso” (n. 21, Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972) è stata modificata dal D.Lgs. 175/2014 (c.d. “semplificazioni fiscali”), il quale ha sostituito le parole: “non di lusso secondo i criteri di cui al Decreto del Ministero dei lavori pubblici 2 agosto 1969” con le seguenti “a eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9”.

Requisiti prima casa

Affinché si applichi l'aliquota Iva agevolata del 4% alle prestazioni di servizi derivanti da contratti di appalto relativi alla costruzione (o all'ampliamento) di fabbricati abitativi, occorre che le prestazioni in parola siano rese nei confronti di soggetti per i quali ricorrono le condizioni prescritte dal punto 21), Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/72, vale a dire le condizioni “prima casa” individuate dalla nota II-bis), [articolo 1](#) della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986. Infatti, per accedere all'aliquota Iva al 4% è necessario che si concretizzino una serie di requisiti oggettivi relativi al fabbricato (che non deve essere classificato di lusso) e soggettivi in capo al soggetto richiedente le agevolazioni. In particolare, tra i requisiti soggettivi richiamati dall'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, si annoverano i seguenti:

- il committente non deve essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da ampliare;
- l'immobile da ampliare deve essere ubicato nel territorio del Comune in cui l'acquirente ha la residenza.

Analogamente a quanto previsto in caso di acquisto, per poter beneficiare dell'aliquota ridotta del 4%, il soggetto che commissiona a un'impresa l'ampliamento della propria “prima casa” è tenuto a predisporre una dichiarazione, da consegnare all'impresa stessa (in cui sono attestate le caratteristiche che l'immobile avrà nel momento in cui verrà completato l'intervento di ampliamento, nonché di trovarsi in possesso degli altri requisiti “prima casa”) del tipo:

Oggetto: richiesta di applicazione dell'Iva ad aliquota ridotta del 4%

Il sottoscritto <...> dichiara sotto la propria esclusiva responsabilità, che l'immobile sito in <...> manterrà, ad ampliamento ultimato, le caratteristiche oggettive per potere beneficiare dell'aliquota del 4% in virtù di quanto previsto dalla voce 39 della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972.

Dichiara altresì di trovarsi nelle condizioni soggettive richieste dalla medesima voce 39 per l'applicazione dell'Iva agevolata.

A maggiore chiarimento allega fotocopia del permesso di costruire rilasciato dal Sindaco del Comune di (...) e fotocopia dell'atto costitutivo per la parte relativa all'oggetto sociale (o visura camerale).

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza, che faccia venire meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentirvi l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota, secondo quanto previsto dall'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 e successive modificazioni.

Nella Data <...>

In fede

circolare n. 219/E/2000, è stato precisato che l'aliquota agevolata del 4% può essere applicata solo nel caso in cui i lavori effettuati rimangano contenuti nell'ambito del semplice ampliamento. In particolare, secondo il documento di prassi testé citato, affinché sia applicabile l'aliquota del 4%, è necessario che siano verificate le seguenti condizioni:

- il committente sia una persona fisica e vi siano le condizioni che individuano l'immobile come “prima casa”;
- i locali di nuova realizzazione non configurino una nuova unità immobiliare e non presentino una consistenza tale da poter essere successivamente destinati a costituire un'autonoma unità immobiliare;

- l'abitazione mantenga, anche dopo i lavori di ampliamento, le caratteristiche per essere definita non di lusso, come meglio definiti in precedenza.

Interventi di ampliamento di abitazioni non di lusso non prima casa (aliquota 10%)

Il n. 127-quaterdecies), Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, prevede l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% alle prestazioni di servizi, dipendenti da contratto d'appalto, aventi a oggetto la costruzione (o l'ampliamento) di case di abitazione non di lusso, di cui al precedente n. 127-undecies), Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972. Pertanto, le imprese a cui vengono commissionati i suddetti appalti di ampliamento, possono emettere fattura con aliquota del 10%, ovviamente verificando preventivamente la sussistenza dei requisiti oggettivi, ossia la realizzazione di una casa di abitazione "non di lusso". A tal fine, si ritiene sufficiente l'acquisizione di una copia del permesso di costruire e, soprattutto, che vi sia una sostanziale coincidenza tra i lavori effettivamente realizzati con quelli contenuti nella dichiarazione del tipo:

Oggetto: richiesta di applicazione dell'Iva ad aliquota ridotta

Il sottoscritto <...> dichiara sotto la propria esclusiva responsabilità, che l'immobile sito in <...>, manterrà, ad ampliamento ultimato, le caratteristiche oggettive per potere beneficiare dell'aliquota del 10% in virtù di quanto previsto dalla voce 127- quaterdecies della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

A maggiore chiarimento allega fotocopia del permesso di costruire rilasciato dal Sindaco del Comune di <...>.

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza, che faccia venire meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentirvi l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota, secondo quanto previsto dall'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 e successive modificazioni.

Data <...> In fede

Interventi di ampliamento di abitazioni di lusso (aliquota 22%)

Nessuna agevolazione Iva è prevista, invece, per le prestazioni di servizi, sempre dipendenti da contratto d'appalto, aventi a oggetto la costruzione (o l'ampliamento) di immobili abitativi definiti di lusso, vale a dire appartenenti alle categorie catastali (A1, A/8 e A/9), in relazione ai quali l'Iva è sempre applicata nella misura ordinaria del 22%.

Caratteristiche dell'abitazione	Aliquota Iva applicabile al contratto di appalto
Ampliamento casa non di lusso, se il committente possiede i requisiti prima casa	4%
Ampliamento casa non di lusso, se il committente non possiede i requisiti prima casa	10%
Ampliamento casa di lusso (appartenente alla categorie A/1, A/8 e A/9)	22%

Interventi di ampliamento e di ristrutturazione edilizia

Può accadere che l'intervento di ampliamento di una abitazione si sovrapponga a un intervento di ristrutturazione edilizia. Questo si verifica, ad esempio, quando l'ampliamento volumetrico è effettuato in sopraelevazione e contestualmente si decide di coibentare e impermeabilizzare la parte di terrazza che rimane scoperta: questo intervento, e più in generale, tutti gli interventi effettuati contestualmente (che non costituiscono ampliamento volumetrico) sono assoggettati alle aliquote Iva previste in funzione della categoria di intervento nel quale le stesse ricadono.

La disciplina Iva degli interventi di ristrutturazione edilizia

A norma del n. 127-quaterdecies della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, si applica l'Iva nella misura del 10% alle prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto, relative a interventi di ristrutturazione edilizia, di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), D.P.R. 380/2001. Secondo quanto precisato in passato dall'Agenzia delle entrate, l'aliquota agevolata si applica "a prescindere dalla tipologia dell'immobile" oggetto di ristrutturazione (risoluzioni n. 157/E/2001 e n. 10/E/2003).

Di conseguenza, l'aliquota del 10% può trovare applicazione anche alle prestazioni di servizi, derivanti da contratto di appalto, concernenti la realizzazione di interventi di ristrutturazione edilizia su immobili di pregio, ovvero appartenenti alle categorie catastali A1, A/8 e A/9.

Gli interventi di ristrutturazione edilizia sono finalizzati a modificare la struttura dell'immobile, che va a costituire un'entità ontologicamente e qualitativamente diversa dalla precedente.

In linea generale, le ristrutturazioni edilizie comprendono:

- il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio;
- l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi e impianti.

In conseguenza di interventi di ristrutturazione edilizia è possibile aumentare la superficie utile, ma non il volume preesistente.

Interventi di ristrutturazione edilizia

Circolare n. 57/E/1998	ampliamenti di superficie; trasformazione di locali accessori in locali residenziali; mutamento di destinazione d'uso degli edifici; costruzione di servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti; riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni.
--	---

Sono riconducibili alla nozione di ristrutturazione edilizia anche gli interventi consistenti nella demolizione e successiva fedele ricostruzione di un fabbricato identico, quanto a volumetria e sagoma, a quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, prima ricompresi nelle nuove costruzioni.

A seguito delle modifiche apportate dal D.L. 69/2013 all'articolo 3, comma 1, lettera d), D.P.R. 380/2001, sono stati inclusi, nell'alveo degli interventi di ristrutturazione edilizia, anche quelli relativi alla ricostruzione di un edificio con lo stesso volume di quello demolito, ma con sagoma differente.

Analogamente, rientrano nel novero delle ristrutturazioni edilizie, anche gli interventi edilizi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Con la nuova nozione di "ristrutturazione" si ha quindi un ampliamento delle fattispecie agevolabili per quanto riguarda l'aliquota Iva ridotta al 10%.

Resta naturalmente inteso che, nel caso di lavori aventi a oggetto sia interventi di ristrutturazione edilizia sia di ampliamento dell'edificio, dipendenti da un unico contratto d'appalto, è necessario indicare distintamente i corrispettivi riferiti a uno e all'altro intervento, al fine di poter applicare correttamente l'aliquota Iva agevolata sulle opere di ristrutturazione e quella sulle opere di ampliamento (risoluzione n. 223/E/1996).

In altri termini, per poter beneficiare dell'aliquota Iva agevolata, è necessario distinguere le tipologie di lavoro (ampliamento e ristrutturazione) e i relativi corrispettivi dell'appalto, con l'effetto che, ad esempio, ai lavori di ampliamento di un fabbricato "prima casa" verrà applicata l'aliquota del 4%, mentre agli interventi di manutenzione straordinaria l'aliquota del 10%. In caso non si provveda a questa distinzione, si dovrà applicare al corrispettivo unitario il trattamento fiscale meno favorevole.

Caratteristiche dell'abitazione	Aliquota Iva applicabile al contratto di appalto avente a oggetto interventi di ampliamento	Aliquota Iva applicabile al contratto di appalto avente a oggetto interventi di ristrutturazione
Abitazione non di lusso, se il committente possiede i requisiti prima casa	4%	10%
Abitazione non di lusso, se il committente non possiede i requisiti prima casa	10%	10%
Abitazione di lusso (appartenente alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9)	22%	10%

Il trattamento Iva dei beni finiti impiegati negli interventi di ampliamento e ristrutturazione edilizia

Nel panorama degli interventi agevolati appena descritti occorre fare una precisazione per quanto concerne i beni finiti impiegati nella realizzazione delle opere di ampliamento, ovvero utilizzati nell'esecuzione di interventi di manutenzione straordinaria.

In base al n. 24, Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, si applica l'aliquota Iva del 4% alle cessioni e importazione di beni finiti impiegati, tra l'altro, per la costruzione (ampliamento) di case di abitazione non di lusso. Nello specifico, l'aliquota Iva 4% si applica alle cessioni di beni destinati alla costruzione di fabbricati di cui all'articolo 13, L. 408/1949 (c.d. Legge Tupini). Si tratta dei fabbricati composti o da sole unità abitative che non possiedono le caratteristiche "di lusso" (come in precedenza definite), oppure composti da abitazioni, uffici e negozi.

Ferme restando le condizioni sopra indicate, non ha alcun rilievo il fatto che l'immobile sia adibito o meno a prima casa. Ne consegue che, l'aliquota Iva ridotta al 4% si applicherà anche alle cessioni di beni finiti da destinare a un'abitazione che non presenti tali caratteristiche, purché ovviamente non considerata di lusso. Sono soggette, invece, all'aliquota Iva ordinaria nella misura del 22% le cessioni e importazioni di beni finiti impiegati nella costruzione di abitazioni di lusso e per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria di cui all'articolo 31, comma 1, lettere a) e b), L. 457/1978

Per quanto riguarda, invece, gli interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), D.P.R. 380/2001, è previsto che le cessioni di beni finiti sono assoggettate ad aliquota Iva del 10% in base a quanto dispone il n. 127-terdecies della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, ivi incluse le forniture con posa in opera accessoria da parte del cedente (circolare n. 1/E/1994).

È giusto il caso di precisare, in tale contesto, che per gli interventi di manutenzione (ordinaria e straordinaria), non essendo le forniture di beni finiti agevolate ai sensi del n. 127-terdecies della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, si deve fare riferimento all'aliquota del 10% di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), L. 488/1999, per i soli fabbricati abitativi "privati" e con la limitazione stabilita per i beni significativi.

In virtù di quanto appena esposto, è estremamente importante individuare il perimetro dei “beni finiti” e quando gli stessi possano godere delle predette aliquote agevolate. Innanzitutto, per poter beneficiare dell’aliquota agevolativa del 4% (o del 10%):

- il bene deve essere fornito per la costruzione/ampliamento del fabbricato (o deve essere destinato all’intervento di recupero sul fabbricato);
- la fornitura del bene deve essere in diretta correlazione con la costruzione del fabbricato (o con l’intervento di recupero da effettuare).

Con esclusivo riferimento all’Iva agevolata del 4%, è necessario che il bene sia acquistato da soggetti che poi utilizzano lo stesso direttamente in un’operazione agevolata, a nulla rilevando, ad esempio, che la costruzione (o ampliamento) del fabbricato avvenga direttamente (in economia) ovvero in forza a un contratto d’appalto o subappalto. Diversamente, nel caso in cui il bene sia compravenduto non nell’ultima fase di commercializzazione, bensì in uno stadio precedente, non è possibile applicare l’aliquota ridotta. Questo è il caso, ad esempio, degli acquisti di beni effettuati da un commerciante presso un grossista.

Il secondo aspetto riguarda, invece, l’esatta individuazione del “bene finito”, intendendosi per tale quello che, pur incorporandosi nella costruzione, è riconoscibile e non perde le proprie caratteristiche, ed è quindi suscettibile di ripetute utilizzazioni (risoluzioni n. 22/E/1998 e la n. 39/E/1996):

Documenti di prassi	Beni finiti soggetti ad aliquota del 4% (10%)
Circolare n. 14/1981 e circolare n. 1/E/1994	ascensori e montacarichi
risoluzione n. 334291/1982 risoluzione n. 398848/1984	impianti di edifici ospedalieri di nuova costruzione
risoluzione n. 430478/1990 risoluzione n. 430579/1990	attrezzatura di stoccaggio, trasporto e lavorazione di prodotti agricoli, compresi gli impianti di smaltimento delle acque e degli scarti di lavorazione
circolare n. 14/1981 circolare n. 1/E/1994	prodotti per impianti idrici (tubi e contatori) e sanitari per bagno
circolare n. 14/1984 circolare n. 1/E/1994	prodotti per impianti a gas e di riscaldamento (caldaie, elementi di termosifone e tubazioni)
risoluzione n. 324048/1986	impianti di riscaldamento a energia solare
circolare n. 14/1981 risoluzione n. 353485/1982	caminetti
risoluzione n. 354328/1983	tubi in gres ceramico e loro raccordi, impiegati per la costruzione di impianti di riscaldamento, idrici, del gas, etc.
circolare n. 14/1981 e circolare n. 1/E/1994	prodotti per impianti elettrici (contatore, fili, interruttori, etc.)
circolare n. 1/E/1994	infissi interni ed esterni
risoluzione n. 360866/1986	porte a scomparsa
risoluzione n. 39/E/1996	scale a chiocciola
risoluzione n. 431318/1992	apparecchiature destinate a incorporarsi nelle strutture dell’edificio per costituirne parte integrante, ma senza perdere la loro individualità

Partendo dal presupposto che il bene finito è tale qualora non perda la propria individualità anche successivamente al suo impiego nella costruzione, non rientrano nell’agevolazione dell’aliquota ridotta, così come precisato dall’Amministrazione finanziaria (circolare n. 14/1981):

- i beni che, pur essendo prodotti finiti per il cedente, costituiscono invece materie prime e semilavorati per l’acquirente (mattoni, maioliche, chiodi, tondini di ferro, calce, cemento, pozzolana, gesso, etc.);
- i beni ceduti a fini di commercializzazione.

Documento di prassi	Beni esclusi dall’applicazione dell’aliquota Iva agevolata per i beni finiti
risoluzione n. 9082/1978	materiali inerti (ghiaia, sabbia di cava, pietrisco, graniglia, argille, etc.)
risoluzione n. 430331/1992	leganti e loro composti (gesso, malta, etc.)
risoluzione n. 368812/1979	laterizi
risoluzione n. 330966/1982	manufatti e prefabbricati in gesso, cemento e laterocemento, ferro cemento, fibrocemento, etc.
risoluzione n. 340596/1983 e risoluzione n. 431239/1992	pali in calcestruzzo compresi quelli per recinzioni
risoluzione n. 460624/1988	paracarri
risoluzione n. 324475/1986	rete elettrosaldata
risoluzione n. 362065/1986	trefoli in acciaio
risoluzione n. 431210/1991 erisoluzione n. 550419/1988	materiale deumidificante e materiali per pavimentazione interna o esterna (moquette, pavimenti in gomma, in pvc, in legni, etc.)
risoluzione n. 7/639/1994 risoluzione n. 324252/1986	pavimenti e battiscopa in legno
risoluzione n. 324732/1986	materiali per rivestimento (carta da parati, carta-stoffa, etc.)
risoluzione n. 364352/1987 erisoluzione n. 364228/1987	perline e pannelli in legno compensato
risoluzione n. 430971/1991 risoluzione n. 30/E/1995	idropitture, pitture murali e stucco
risoluzione n. 353877/1983 e risoluzione n. 323719/1986	materiali di coibentazione, impermeabilizzanti, isolanti flessibili in gomma per tubi
risoluzione n. 399855/1985 risoluzione n. 551177/1990	controsoffitti isolanti acustici
risoluzione n. 350671/1983	guaine impermeabili normali e con alluminio
risoluzione n. 321316/1986	impermeabilizzanti per esterni
risoluzione n. 399855/1985 e risoluzione n. 430399/1992	polietilene espanso
circolare n. 14/1981	materiali bituminosi e bituminati
risoluzione n. 460624/1988	beni considerati come arredi od ornamenti (fioriere, panchine, portabiciclette, etc.)
risoluzione n. 364262/1977	marmette e marmettoni
risoluzione n. 550206/1988	pietra pomice
risoluzione n. 31286/1973	sottoprodotti quali granulati, cubetti e polveri
risoluzione n. 430395/1990 e risoluzione n. 430786/1991	statue in marmo e rivestimenti in legno o marmo per i caminetti

La dichiarazione da rendere al cedente dei beni finiti

Per poter beneficiare dell'aliquota agevolata prevista per gli acquisti dei beni finiti, l'acquirente deve rilasciare al cedente un'attestazione in cui evidenzia la volontà di destinare tali beni finiti alle opere o agli interventi agevolati sopra ricordati (circolare n. 1/E/1994).

Tale dichiarazione, come precisato dall'Amministrazione finanziaria, può essere redatta e inviata anche in formato elettronico (circolare n. 45/E/2005).

Nel caso in cui all'intervento di ampliamento si sovrapponesse un intervento di ristrutturazione edilizia, ferma restando la menzione di entrambi gli interventi all'interno della concessione, l'applicazione della corretta aliquota Iva sull'acquisto del bene finito dovrà essere effettuata necessariamente in base alla dichiarazione presentata dal cliente, che potrà acquistare con aliquota del 4% facendo riferimento all'ampliamento, oppure con aliquota del 10%, facendo riferimento all'intervento di ristrutturazione edilizia.

Oggetto: richiesta di applicazione dell'Iva ad aliquota ridotta

Il sottoscritto <...> dichiara sotto la propria esclusiva responsabilità che l'acquisto di <...> effettuato presso la Vostra ditta è destinato all'ampliamento di un fabbricato (o alla realizzazione di un intervento edilizio) con le caratteristiche per potere beneficiare dell'aliquota del 4% (o del 10%) in virtù di quanto previsto dalla voce 24 della Tabella A, parte II (ovvero dalla voce 127- terdecies o sexies della Tabella A, parte III), allegata al D.P.R. 633/1972. Chiede, pertanto, l'applicazione dell'aliquota Iva nella indicata misura. A maggiore chiarimento allega fotocopia del permesso di costruire rilasciato dal Sindaco del Comune di <...> (ovvero della denuncia di inizio attività <...>).

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza, che faccia venire meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentirvi l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota, secondo quanto previsto dall'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 e successive modificazioni.

Data <...> In fede

Tipologia dell'immobile	Aliquota Iva applicabile alla cessione del bene finito impiegato nell'intervento di ampliamento	Aliquota Iva applicabile alla cessione del bene finito impiegato nell'intervento di ristrutturazione
Abitazione non di lusso, se il committente possiede i requisiti prima casa	4%	10%
Abitazione non di lusso, se il committente non possiede i requisiti prima casa	4%	10%
Abitazione di lusso (appartenente alla categoria catastale A/1, A/8 e A/9)	22%	10% ²

Interventi piano casa e detrazioni fiscali

Con la risoluzione n. 4/E/2011, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che le detrazioni fiscali previste sulle ristrutturazioni edilizie e per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici non si applicano agli interventi di ampliamento previsti dal piano casa, di cui all'articolo 11, D.L. 112/2008. In particolare, l'agevolazione non spetta nel caso di demolizione e ricostruzione con ampliamento poiché, nel caso di specie, l'intervento si considera, nel suo complesso, una nuova costruzione.

Diversamente, qualora la ristrutturazione edilizia non comporta la demolizione dell'edificio esistente, ma riguarda l'effettuazione di opere di ampliamento dello stesso, la detrazione compete soltanto per la parte di edificio esistente precedentemente ai lavori. L'ampliamento, infatti, si configura come una nuova costruzione (circolare n. 39/E/2010, § 4.1). Come evidenziato in precedenza, a differenza dell'intervento di ampliamento realizzato su abitazioni di lusso (che è soggetto sempre a Iva al 22% anche con riguardo a eventuali beni finiti impiegati), gli interventi di ristrutturazione edilizia scontano sempre l'Iva al 10% a prescindere dalla tipologia dell'immobile (risoluzioni n. 157/E/2001 e n. 10/E/2003). Per tale ragione, anche i beni finiti impiegati nelle ristrutturazioni di abitazioni di lusso, devono poter beneficiare dell'aliquota Iva agevolata del 10%, essendo quest'ultima agevolazione strettamente collegata all'intervento e non alla tipologia dell'immobile