

Circolare n. 27/E del 13 giugno 2016

# L'IVA negli interventi di manutenzione su edifici a prevalente destinazione abitativa privata

di Giampaolo Giuliani (\*) e Mario Spera (\*\*)

A distanza di 16 anni dalla sua entrata in vigore, l'art. 7, comma 1, lett. b), della Legge n. 488/1999, che riconosce l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10% agli interventi di manutenzione su edifici a prevalente destinazione abitativa privata, è stato oggetto di nuove puntualizzazioni da parte dell'Agenzia delle entrate, in particolare con la circolare n. 27/E/2016, che destano più di una perplessità. La posizione dell'Amministrazione non sembra, infatti, pienamente allineata al dettato normativo e questo fa sorgere una serie di perplessità che hanno effetto sulle modalità operative e che per certi versi minano la fruizione dell'agevolazione. Inoltre, le diverse disposizioni in tema di aliquote su beni significativi e beni finiti creano numerose incertezze che non rendono agevoli gli adempimenti da parte degli operatori.

## 1. Premessa

Con la circolare n. 27/E del 13 giugno 2016, l'Agenzia delle entrate ha fornito una serie di puntualizzazioni a seguito di richieste emerse nel corso del convegno tenutosi per celebrare i 130 anni del Catasto. In quell'occasione, tra l'altro, è

stato chiesto all'Agenzia delle entrate di chiarire la portata della risposta fornita al quesito n. 13 (1) della circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015, sui c.d. **beni significativi nel settore dell'edilizia**. In particolare, è stato chiesto di precisare se la disciplina agevolata relativa ai c.d. **beni significativi** poteva trovare applicazione nel

(\*) Pubblicista.

(\*\*) Principal Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) La questione affrontata nel quesito n. 13 in parola riguardava l'applicazione del *reverse charge* per talune prestazioni rese in edilizia ed il suo rapporto con l'aliquota ridotta:

“Domanda

Si chiede di precisare se alle prestazioni di servizi, di cui all'art. 17, sesto comma, lett. *a-ter*), del D.P.R. n. 633/1972, che prevedano anche l'eventuale fornitura di beni di valore significativo, di cui al D.M. 29 dicembre 1999, si renda applicabile la specifica disciplina in materia di aliquota IVA agevolata prevista per detti beni.

Risposta

La lettera *a-ter*), sesto comma, dell'art. 17 del citato D.P.R. n. 633/1972, prevede l'applicazione del *reverse charge* alle “prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento”, effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA (B2B) se relative ad edifici.

Con riferimento alla disciplina in materia di aliquota IVA agevolata prevista per i beni significativi, la circolare n. 71/E

del 7 aprile 2000 ha precisato che, in considerazione dei meccanismi applicativi previsti dall'art. 7, comma 1, lett. b) della Legge 23 dicembre 1999, n. 488, e tenuto conto delle disposizioni comunitarie in attuazione delle quali essa è stata emanata, “(...) l'agevolazione sia diretta ai soggetti beneficiari dell'intervento di recupero, identificabili ordinariamente con i consumatori finali della prestazione. Conseguentemente, alle operazioni che configurano fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento, e cioè alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera, l'IVA resta applicabile con l'aliquota per esse prevista.”

Alla luce dell'indirizzo interpretativo sopra richiamato, si evidenzia, dunque, che la disposizione agevolativa in materia di aliquota prevista per i beni significativi, riguardando esclusivamente prestazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, non possa trovare applicazione nelle ipotesi di cui alla lett. *a-ter*), sesto comma, dell'art. 17 del citato D.P.R. n. 633/1972, che, come noto, riguarda i soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta”.

caso in cui il committente dell'intervento edilizio avesse rivestito la qualifica di soggetto passivo IVA, oppure se doveva intendersi che tale disciplina fosse riservata **unicamente ai committenti "privati" consumatori**. Inoltre, veniva, altresì, chiesto di precisare se, in caso di risposta affermativa, questa costituisse un mutamento interpretativo rispetto al passato.

La risposta dell'Agenzia delle entrate, riportata al punto 5.2 della citata circolare n. 27/E/2016, è risultata del seguente tenore: " (1) a circolare n. 71/E del 2000 ha chiarito che, in considerazione dei meccanismi applicativi previsti dall'art. 7, comma 1, lettera b) della L. n. 488 del 1999 (trattamento ai fini IVA delle forniture di beni di valore significativo), la disciplina in argomento è diretta ai soggetti beneficiari dell'intervento di recupero, identificabili ordinariamente con i consumatori finali della prestazione. La circolare n. 37/E del 2015, uniformandosi a tale indirizzo interpretativo, ha ulteriormente precisato che la disposizione in materia di beni significativi, riguardando prestazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, non può trovare applicazione nelle ipotesi di cui alla lett. a-ter), sesto comma, dell'art. 17 del DPR n. 633 del 1972, che, come noto, riguarda i soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta".

Nel prendere atto del pensiero dell'Agenzia delle entrate, si esprimono diverse perplessità sulla correttezza della stessa rispetto al dato normativo e sulle ricadute che questa risposta può comportare nei rapporti in corso.

Scopo del presente lavoro è quello di svolgere una analisi della complessa fattispecie che si dibatte tra **"beni significativi" e "beni finiti"**, tenendo conto della dottrina formatasi in materia e delle relative norme nazionali e comunitarie,

nonché delle pronunce che sono intervenute nel corso degli anni.

## 2. Evoluzione storica

Preliminarmente, si ritiene opportuno ricordare come in questi anni, la dottrina ha sempre ritenuto che la norma, pur non contenendo alcuna limitazione di tipo soggettivo (2), non dovesse essere applicata nei **contratti di subappalto** sulla base di quanto affermato nella circolare n. 71/E del 7 aprile 2000.

Segnatamente in quell'occasione l'allora Ministero delle Finanze, nel paragrafo 3.2, dedicato ai subappalti, aveva affermato che "in considerazione dei meccanismi applicativi previsti dall'art. 7, comma 1, lett. b) e tenuto conto delle disposizioni comunitarie in attuazione delle quali è stata emanata, si deve ritenere che l'agevolazione sia diretta ai soggetti beneficiari dell'intervento di recupero identificabili ordinariamente con i consumatori finali della prestazione".

Anche in quei chiarimenti la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria non sembrava perfettamente allineata con il dettato normativo, tuttavia, era evidente la volontà di trovare una soluzione alla questione che discendeva dalla necessità di dover determinare (comunicare) il valore dei beni significativi nei contratti di subappalto, per consentire all'appaltatore di applicare regolarmente il regime di inversione contabile.

È, infatti, palese che, dovendosi fare riferimento alle disposizioni contenute nell'art. 13, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, per determinare il valore dei beni significativi (3) nei passaggi tra subappalto e appalto si sarebbero presentati dei valori diversi rispetto a quelli relativi ai passaggi tra appaltatore e committente, modificando così

(2) L'art. 7, comma 1, della Legge del 23 dicembre 1999, n. 488 e successive modifiche, prevede che "sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento: (...) b) le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della Legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Con Decreto del Ministero delle Finanze sono individuati i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di cui alla presente lettera, ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni."

(3) Sulla questione, peraltro, appare piuttosto chiaro il pensiero dell'Agenzia delle entrate, che nella circolare n. 12/E del 8 aprile 2016, affronta il problema al punto 17.2 (IVA agevolata sui 'beni significativi') formulando le seguenti affermazioni: "Con risoluzione del 6 marzo 2015, n. 25, l'Agenzia delle entra-

te ha chiarito che il valore dei 'beni significativi' deve essere determinato in base ai principi di carattere generale che disciplinano l'imposta su valore aggiunto, non contenendo la norma agevolativa alcuna previsione in ordine alla quantificazione dell'imponibile.

In particolare, come precisato nella circolare 7 aprile 2000, n. 71, "assume rilievo l'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972 in base al quale la base imponibile IVA è costituita dall'ammontare dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali. Come valore dei beni elencati nel Decreto ministeriale 29 dicembre 1999 deve quindi essere assunto quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti nell'esercizio della loro autonomia privata".

Tale valore dovrà, comunque, pur nel rispetto dell'autonomia contrattuale delle parti, tener conto di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei suddetti beni significativi e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi ...".

la percentuale della prestazione soggetta ad aliquota del 10%.

Per evitare queste difficoltà nella già citata circolare n. 71/E/2000 si è sostenuta la condivisibile tesi di “ritenere che l’agevolazione sia diretta ai soggetti beneficiari dell’intervento di recupero identificabili ordinariamente con i **consumatori finali** della prestazione”.

Si tratta dunque di uno “stratagemma” adottato dall’Amministrazione finanziaria per evitare che la stessa operazione ribaltata dal subappaltatore all’appaltatore e da quest’ultimo alla stazione appaltante, avesse un diverso trattamento ai fini IVA, nel senso di determinare due fatture con valori e imposte diverse ancorché relative agli stessi beni significativi.

Delineato il contesto in cui è stata maturata la posizione dell’Amministrazione finanziaria e dove si ritiene che l’agevolazione fosse diretta “ordinariamente” (avverbio che, peraltro, non significa esclusivamente) ai consumatori finali della prestazione, risulta ora difficile ipotizzare una sua estensione a tutte le prestazioni realizzate in favore di operatori economici, soprattutto avendo presente che, come già detto, nella norma nazionale e nella Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (4), non esistono discriminazioni di tipo soggettivo.

L’unica giustificazione alla posizione assunta dall’Agenzia in ordine alle operazioni soggette all’inversione contabile in cui sono utilizzati beni significativi può essere individuata, come detto, nella volontà di **semplificare gli adempimenti in capo ai committenti** che, in qualità di debitori d’imposta, avrebbero dovuto richiedere i dati relativi al valore dei beni significativi per applicare correttamente l’IVA.

Del tutto evidenti, infatti, sono le difficoltà e a volte gli imbarazzi da parte del prestatore, di fornire tali dati che con questa soluzione nella sostanza sono stati del tutto superati.

Ma se da una parte l’orientamento dell’Amministrazione finanziaria risolve le **difficoltà di applicazione del reverse charge**, dall’altra ha determinato maggiori aggravii d’imposta nei confronti di operatori economici che possiedono immobili a destinazione abitativa e commissionano prestazioni di manutenzione.

Fino ad oggi, da quanto sembra evincersi dal sistema, le **immobiliari di gestione** e, più in generale, le società e gli operatori economici che possiedono immobili abitativi, hanno sempre ricevuto **fatture con aliquota del 10%**, quando hanno commissionato interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, nella convinzione (suffragata dal non equivoco dettato normativo nazionale e unionale) che tali operazioni rientrassero nell’agevolazione della Legge n. 488/1999, avendo sempre ritenuto che la preclusione a fruire dell’agevolazione riguardasse soltanto le operazioni realizzate in base ad un contratto di subappalto.

Appare, pertanto, necessario (ed urgente) che l’Amministrazione finanziaria riprenda in mano la questione per dirimere questi nuovi dubbi che se non risolti potrebbero rischiare di mettere le imprese nella scomoda posizione di dover rivisitare l’operato di questi anni per non incorrere in sanzioni.

In tal caso, peraltro, per evitare ricadute su comportamenti già adottati, si potrebbero invocare i **principi di non punibilità** che esimono da sanzione, previsti dall’art. 6, comma 2, del D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 472, (“Non è punibile l’autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento”).

Tuttavia, non si può sottacere che la “nuova” posizione dell’Agenzia nei confronti dell’agevolazione, che, come si è detto, è servita a superare i problemi legati ad una sua applicazione nelle operazioni soggette al *reverse charge*, determina per gli operatori economici committenti, una ingiustificata (5) applicazione dell’IVA con aliquota ordinaria del 22%, anziché con quella agevolata del 10%, con un notevole e del tutto ingiustificato aggravio di costi.

Non si devono dimenticare, infatti, i **limiti di detraibilità** dell’imposta previsti dall’art. 19-bis 1, comma 1, lett. i), del D.P.R. n. 633/1972, che potrebbero rendere oltremodo onerosa la recente presa di posizione dell’Agenzia delle entrate.

(4) L’Allegato III, in cui sono elencate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all’art. 98, al punto 10-bis fa riferimento, semplicemente, a “riparazione e ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte signifi-

cativa del valore del servizio reso”.

(5) Al riguardo, si ribadisce ancora una volta, che il diniego dell’applicazione dell’aliquota ridotta sui beni significativi non sembra trovare un riscontro nel dettato del menzionato art. 7, comma 1, lett. b), della Legge n. 488/1999.

Ma l'aspetto più rilevante di tutta la questione, che merita di essere messo in giusto rilievo in questa sede, è che tutte queste interpretazioni messe insieme, alla fine hanno determinato una complessità nell'applicazione di una norma che, nell'intenzione del legislatore comunitario prima e nazionale poi, voleva solo introdurre un'agevolazione diretta a promuovere i lavori ad alta intensità di mano d'opera.

Sulla base delle riflessioni finora fatte e delle rilevate complessità nell'applicare l'agevolazione, si ritiene quindi utile a completamento di quanto finora detto, riprendere la norma nella sua interezza, in modo da fornirne per quanto possibile una visione organica.

### 3. Il dato normativo

Preliminarmente, si osserva come l'agevolazione, nonostante sia entrata in vigore il 1° gennaio del 2000, non è mai stata trasfusa o armonizzata con le voci contenute nella Tabella A, parte III allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Nella sua originaria e ancora vigente versione essa prevede, infatti, che: "fermo restando le più favorevoli disposizioni di cui all'art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e delle tabelle ad esse allegate, fino alla data del 30 settembre 2003 [N.d.R. ora prorogata, senza un termine definito, dall'art. 2, comma 11 della Legge 23 dicembre 2009, n. 191] sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento: ...", le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio, in parola, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata.

Nella sostanza, l'agevolazione prevede l'aliquota del 10% per tutti gli interventi di recupero con la sola esclusione dei lavori di ristrutturazione urbanistica, per cui rispetto a quanto già stabilito alle voci 127-*terdecies* e 127-*quaterdecies* e 127-*duodecies* della Tabella A parte III allegata al D.P.R. n. 633/1972 vi è una sovrapposizione.

Segnatamente gli **interventi di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia** sono agevolati sia dalla lett. b), del comma 1, dell'art. 7 della Legge n. 488/1999, che dalle voci 127-*terdecies*, *quaterdecies* e *duodecies*.

Le citate norme sono tra loro simili, ma non identiche, e comportano, per alcuni aspetti, che risultano più favorevoli quelle contenute nella lett. b) in esame, mentre in altri casi sono più vantaggiosi quelle delle tre citate voci della Tabella A.

Considerato che le disposizioni contenute nella lett. b) si applicano soltanto se più favorevoli, ci si rende immediatamente conto della necessità,

per una esposizione organica, di delineare preliminarmente il perimetro in cui opera ognuna delle agevolazioni per poi sovrapporle.

Come primo passo, dunque, ci si soffermerà sulla disamina della lett. b), ricordando come l'agevolazione sia circoscritta agli interventi su edifici a prevalente destinazione abitativa privata e sia limitata alle **prestazioni di servizi realizzate in base a contratti d'appalto e d'opera**, mentre sono escluse altre tipologie di prestazioni quali, ad esempio, le prestazioni d'opera intellettuale come quelle di geometri, ingegneri e architetti. Come già detto, sono escluse le prestazioni realizzate in base a contratti di subappalto.

Non solo, con la circolare n. 71/E/2000 l'Amministrazione finanziaria, con una generosa interpretazione, ha esteso questa agevolazione anche alle **forniture con posa in opera**, laddove queste avvengano direttamente o in nome e per conto del fornitore.

Si tratta di una posizione inedita da parte dell'Agenzia la quale, peraltro, contraddice precedenti pronunce di prassi e soprattutto quanto stabilito all'art. 12, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, in tema di operazioni accessorie, che ha consentito e consente a tutt'oggi ai rivenditori di beni e materiali, di poter applicare l'aliquota ridotta al 10% per i citati interventi di recupero.

Invece, l'aspetto più penalizzante di questa agevolazione è legato all'impiego dei c.d. **beni di valore significativo**.

Segnatamente si tratta dei seguenti beni così come individuati con il D.M. 29 dicembre 1999: ascensori e montacarichi; infissi esterni e interni; caldaie; videocitofoni; apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria; sanitari e rubinetterie da bagno; impianti di sicurezza.

Quando detti beni sono impiegati in un intervento agevolato, l'aliquota ridotta si applica solo fino a concorrenza del valore della prestazione, considerata al netto del valore dei predetti beni.

In pratica, si sottrae dall'importo complessivo della prestazione, rappresentato dall'intero corrispettivo dovuto dal committente, soltanto il valore dei beni significativi. Diversamente, il valore delle materie prime e semilavorate, nonché degli altri beni necessari per l'esecuzione dei lavori forniti nell'ambito della prestazione agevolata, non devono essere individuati autonomamente, in quanto il loro valore confluisce in quello della manodopera.

In altri termini, deve essere considerato il **valore complessivo della prestazione**, successivamente va individuato il valore del bene o dei beni significativi forniti nell'ambito della presta-

zione medesima e sottratto dal corrispettivo. La differenza che ne risulta costituisce il limite di valore entro cui anche alla fornitura del bene significativo è applicabile l'aliquota del 10%. Il valore residuo del bene deve essere assoggettato alla aliquota ordinaria del 22%.

Un **esempio** può aiutare a comprendere le modalità di calcolo appena rappresentate.

Si ipotizzi di realizzare un nuovo impianto di riscaldamento con la sostituzione della caldaia.

La realizzazione di tale intervento volto al risparmio energetico, che è parificato agli interventi di manutenzione straordinaria, ha un costo complessivo di 5.000 euro di cui 3.000 euro è il costo della caldaia.

L'imposta sul valore aggiunto verrà determinata ed evidenziata in fattura nel modo seguente:

- 2.000 euro, costituenti il valore della prestazione (comprensivo di materie e prime e semilavorate oltre ad altri beni non significativi impiegati nel lavoro di installazione) al netto del valore del bene significativo, andranno assoggettate ad aliquota ridotta del 10%;

- il costo della caldaia pari a 3.000 euro deve essere, invece, diviso in due parti: una parte, pari a 2.000 euro (ammontare corrispondente al valore della manodopera, come sopra evidenziata), deve essere assoggettata ad aliquota del 10%; l'altra parte, pari a 1.000 euro, invece, deve essere assoggettata al 22%.

Data l'estrema importanza della corretta determinazione del valore dei beni significativi, ai fini dell'esatta quantificazione dell'imposta, l'Agenzia in questi anni ha fornito in diverse occasioni dei chiarimenti.

Ad esempio, con la risoluzione del 6 marzo 2015, n. 25/E ha precisato che: "il suddetto valore, pur nel rispetto dell'autonomia contrattuale della parti, deve tener conto di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei suddetti beni significativi e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi" e ancora, con la circolare 17 maggio 2000, n. 98/E, ha sottolineato come per determinare il valore dei beni significativi, "debba assumersi quello, ovviamente non inferiore al costo d'acquisto, determinato dal prestatore nell'ambito della sua autonomia contrattuale".

Un altro aspetto che merita di essere approfondito riguarda le componenti dei beni di valore significativo.

Parlando di infissi, l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 12/E/2016 ha chiarito come "sia necessario verificare se tali parti siano connotate o meno da autonomia funzionale rispetto al manufatto principale. Solo in presenza

di detta autonomia il componente, o la parte staccata, non deve essere ricompresa nel valore dell'infisso, ai fini della verifica della quota di valore eventualmente agevolabile". Ad esempio, potrebbero rientrare in questa casistica le zanzariere e le tapparelle, che hanno una propria autonomia funzionale.

Diversamente, componenti e parti del bene, quando vengono fornite nell'ambito di un intervento, non sono considerati beni significativi, ma confluiscono nel trattamento fiscale agevolato previsto per la prestazione. Si pensi, solo per fare un esempio, alla sostituzione del bruciatore in un intervento di manutenzione effettuato su una caldaia di un'abitazione.

#### 4. Tipologia degli immobili interessati

L'ultimo aspetto che caratterizza l'agevolazione in esame riguarda la tipologia degli immobili interessati.

La più volte citata lett. b), dell'art. 7, comma 1, della Legge n. 488/1999, prevede, infatti che gli interventi debbano essere effettuati su **edifici a prevalente destinazione abitativa privata**.

Nella circolare 29 dicembre 1999, n. 247/E si richiamano gli immobili classificati nel gruppo catastale A, comprese le pertinenze e con esclusione della categoria A/10 - Uffici di proprietà di privati.

Nei **fabbricati** per così dire **misti**, composti cioè da negozi, Uffici e appartamenti è necessario che queste ultime unità immobiliari siano superiori al 50% dell'intero immobile.

Passando ora alle voci 127-terdecies e 127-quarterdecies della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, si sottolinea immediatamente la prima grande differenza con quanto disposto dalla lett. b) in esame, dato che le due voci della Tabella non interessano le manutenzioni, ma soltanto i lavori di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica, che, peraltro, possono essere realizzati su qualsiasi tipo di edificio; addirittura nelle ristrutturazioni urbanistiche possono interessare anche strade o piazze.

Pertanto, gli interventi non sono limitati agli edifici a prevalente destinazione abitativa privata, ma possono interessare ad esempio, **edifici commerciali o destinati ad uffici** e ancora ospedali, scuole, uffici pubblici ecc.

Quanto alla tipologia delle operazioni, la voce 127-terdecies, prevede l'aliquota del 10% per l'acquisto di beni diversi dalle materie prime e semilavorate (si tratta dei c.d. beni finiti, quali ad esempio: gli infissi, i sanitari, i termosifoni, le caldaie, gli ascensori ecc.) per la realizzazione degli interventi di restauro e risanamento

conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica così come individuati alle lett. c), d) ed e) dell'art. 31, comma 1, della Legge 5 agosto 1978, n. 457.

Nelle cessioni dei beni finiti la posa in opera non è rilevante, nel senso che è agevolata anche la mera vendita. Per queste operazioni l'Amministrazione finanziaria richiede (per tutte si veda la circolare 17 aprile 1981, n. 14/330342) che l'acquirente rilasci al fornitore apposita dichiarazione in cui attesti e dimostri di avere i requisiti per poter usufruire dell'agevolazione (6).

Invece, la citata voce 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, riconosce l'aliquota del 10% per le prestazioni di servizi commissionate in base a **contratti d'appalto** e ai **contratti d'opera** per la realizzazione dei predetti interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica. A differenza di quanto previsto nella ripetuta lett. b), è ammesso applicare l'aliquota ridotta anche ai contratti di **subappalto**.

Quanto alla voce 127 *duodecies* della Tabella A, parte III, questa riconosce l'aliquota del 10% alle prestazioni di servizi relativi ad interventi di manutenzione straordinaria effettuati su edifici di edilizia residenziale pubblica.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, sono considerati tali "gli alloggi costruiti o da costruirsi da parte di enti pubblici a totale carico o con il concorso o con il contributo dello Stato, con esclusione degli alloggi costruiti o da costruirsi in attuazione di programmi di edilizia convenzionata o agevolata" (cfr. circolare 9 luglio 1999, n. 151/E).

Sempre, secondo l'Amministrazione finanziaria, sono, invece, da escludere, perché carenti del requisito della residenzialità, quegli edifici che non siano adibiti a stabile residenza delle persone.

Si tratta ad esempio delle "scuole, asili, colonie climatiche, ospedali caserme ecc." che non permettono una stabile residenza.

Al contrario rientrano nella categoria degli edifici di edilizia residenziale pubblica gli "edifici a stabile residenza per collettività (orfanotrofi, ospizi, brefotrofi etc.) fatti costruire dallo Stato o da altri enti pubblici".

Sulla base di queste riflessioni, si è ora in grado, per così dire, di trarre le conclusioni sulle agevolazioni previste per gli interventi di recupero, procedendo ad una sovrapposizione delle agevolazioni previste dall'art 7, lett. b), della Legge n. 488/1999 e di quelle disciplinate dalla tabella A allegata al D.P.R. n. 633/1972.

Al riguardo si può affermare che, idealmente, gli interventi di recupero più volte nominati possono essere abbinati a **due categorie di immobili**.

La prima categoria è rappresentata dagli edifici a **prevalente destinazione abitativa privata**, mentre la seconda da tutti gli altri edifici.

Per quanto attiene la prima categoria è previsto che negli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sia applicata l'aliquota ridotta del 10% nei contratti di appalto e nei contratti d'opera con le limitazioni stabilite per i beni di valore significativo, mentre i subappalti scontano sempre l'aliquota ordinaria. Tuttavia se i subappalti sono eseguiti nell'ambito di un intervento di manutenzione straordinaria, realizzato su un edificio che è anche di edilizia residenziale pubblica, questi scontano l'aliquota ridotta del 10%.

Ugualmente scontano l'aliquota ridotta del 10% le forniture di beni sempre che, beninteso, ci sia la posa in opera da parte o per conto del fornitore.

Per quanto attiene agli interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, a questi si applica sempre l'aliquota del 10% dato che è possibile utilizzare le norme più favorevoli previste dalle voci della Tabella A, parte III allegata al D.P.R. n. 633/1972.

Non operano, infatti, le penalizzazioni previste per l'impiego dei beni di valore significativo, né per i subappalti.

Allo stesso tempo, è possibile fruire dell'aliquota ridotta, prevista per le forniture di materiali e semilavorati, in presenza della posa in opera realizzata da parte o per conto del fornitore.

Per una migliore comprensione si riportano delle tavole sinottiche che illustrano quale debba essere l'aliquota applicabile alle singole operazioni.

(6) Preme sottolineare come la categoria dei c.d. beni finiti è più ampia di quella dei beni di valore significativo.

Fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata e pertinenze	Manutenzione ordinaria	Manutenzione straordinaria	Restauro e risanamento conservativo	Ristrutturazione Edilizia
<i>Contratti d'appalto</i>	10%	10%	10%	10%
<i>Contratti di subappalto</i>	22%	22% (1)	10%	10%
<i>Cessione di beni "finiti" (con posa in opera)</i>	10% (1)	10% (2)	10%	10%
<i>Cessione di beni "finiti" (senza posa in opera)</i>	22%	22%	10%	10%
<i>Cessione altri beni e materiali (con posa in opera)</i>	10% (2)	10% (3)	10% (3)	10% (3)
<i>Cessione altri beni e materiali (senza posa in opera)</i>	22%	22%	22%	22%

(1) Se l'edificio rientra tra quelli di edilizia residenziale pubblica i contratti di subappalto sono soggetti ad aliquota del 10%.  
 (2) Per i beni finiti di valore significativo (individuati con Decreto del Ministero delle Finanze 29 dicembre 1999 in: ascensori e montacarichi; infissi esterni ed interni; caldaie; videocitofoni; apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria; sanitari e rubinetterie da bagno impianti di sicurezza), se impiegati nella prestazione, l'aliquota ridotta spetta fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento al netto del valore dei predetti beni.  
 (3) La circolare n. 71/E del 7 aprile 2000 riconosce l'aliquota del 10% purché ci sia la posa in opera da parte o per conto del fornitore.

Passando ora alla seconda categoria, vale a dire agli **edifici** e ai **fabbricati diversi da quelli a prevalente destinazione abitativa privata**, si rileva come l'aliquota del 10% si applichi soltanto alle cessioni di beni finiti e ai contratti di ap-

palto, subappalto e ai contratti d'opera relativi ad interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica. Al di fuori da queste ipotesi si applica sempre l'aliquota ordinaria del 22%.

Altri fabbricati	Manutenzione ordinaria	Manutenzione straordinaria	Restauro e risanamento conservativo	Ristrutturazione Edilizia	Ristrutturazione urbanistica
<i>Contratti d'appalto</i>	22%	22%	10%	10%	10%
<i>Contratti di subappalto</i>	22%	22%	10%	10%	10%
<i>Cessione di beni "finiti" (con posa in opera)</i>	22%	22%	10%	10%	10%
<i>Cessione di beni "finiti" (senza posa in opera)</i>	22%	22%	10%	10%	10%
<i>Cessione altri beni e materiali (con posa in opera)</i>	22%	22%	22%	22%	22%
<i>Cessione altri beni e materiali (senza posa in opera)</i>	22%	22%	22%	22%	22%

Da quanto detto, emerge chiaramente la necessità di un intervento risolutore da parte dell'Agenzia delle entrate per evitare che i dubbi

esposti e le difficoltà operative rendano difficoltosa la corretta applicazione dell'imposta.