

COSTRUZIONE DELL'IMMOBILE | Iva

ALIQUOTE IVA per la COSTRUZIONE di FABBRICATI NON di LUSSO

Data ultimo aggiornamento: 18 ottobre 2018

ALIQUOTE IVA per la COSTRUZIONE di FABBRICATI NON di LUSSO

PRESTAZIONI di SERVIZI DIPENDENTI da CONTRATTI di APPALTO: le prestazioni di servizi derivanti da un contratto di appalto, soggette ad **aliquote Iva agevolate (4% o 10%)**, possono riguardare i seguenti interventi:

- a)la **costruzione di immobili a destinazione abitativa** (anche prevalente – edifici «Tupini»);
- b)la **realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria ed assimilate**.

Alle fattispecie **non** rientranti in quelle sopra elencate, si applica l'aliquota ordinaria del **22%**. Ai sensi dell'art. 3, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 203], le **prestazioni verso corrispettivo** dipendenti da contratto di **appalto o d'opera** costituiscono **prestazioni di servizi ai fini Iva**. Per le aliquote in vigore **dal 2019**, si veda a pag. 1.

REALIZZAZIONE dell'IMMOBILE: per **realizzazione** di immobili si intende, oltre all'attività di **costruzione**, anche l'attività degli **interventi di ampliamento e completamento**.

COSTRUZIONE di IMMOBILI NON di LUSSO ad USO ABITATIVO: per l'applicazione dell'**aliquota Iva ridotta (4% o 10%)** si devono **distinguere** le di **servizi** dipendenti da contratto di **appalto** relativi alla **costruzione** di immobili ad **uso abitativo** a seconda che:

- a)le prestazioni siano effettuate nei confronti di **imprese costruttrici**;
- b)le prestazioni siano effettuate nei confronti di **altri soggetti**, diversi dalle imprese costruttrici.

COSTRUZIONE di FABBRICATI di LUSSO: le prestazioni dipendenti da un contratto di **appalto** per la costruzione di un **fabbricato di lusso** (si veda a pag. 11) sono **sempre** soggette all'aliquota Iva del **22%** sia se effettuate nei confronti di imprese costruttrici o di privati o

altri soggetti.

PLURALITÀ di OPERAZIONI con CORRISPETTIVO FORFETARIO – ALIQUOTA IVA APPLICABILE: se in un **contratto** relativo ad una **pluralità di prestazioni** (ad es. costruzione di alloggi e relativi garages, realizzazione di negozi e delle opere di urbanizzazione primaria), assoggettabili **singolarmente** ad aliquote Iva diverse, è prevista la corresponsione di un **corrispettivo unico forfetario**, ad esso si applica l'**aliquota massima** tra quelle applicabili alle varie tipologie di operazioni incluse nel contratto stesso (R.M. 26.8.1999, n. 142).

Pertanto, per applicare **aliquote Iva distinte** ed usufruire dell'eventuale **trattamento agevolato** ai fini Iva per talune delle operazioni oggetto di un unico contratto, le **singole prestazioni** configurabili in modo autonomo vanno indicate **dettagliatamente** con la specificazione del diverso **corrispettivo fissato** per **ciascuna** di esse.

COSTRUZIONE dell'IMMOBILE – ALIQUOTA RIDOTTA: nella fase di **costruzione** dell'immobile, il beneficio fiscale dell'**aliquota Iva ridotta** (4% o 10%) si applica alle prestazioni indicate nella tabella che segue.

REALIZZAZIONE di IMMOBILI – APPLICAZIONE dell'ALIQUOTA IVA RIDOTTA		
TIPO di IMMOBILE	TIPO di OPERAZIONE	TIPO di OPERAZIONE
Fabbricati «Tupini»	acquisto di beni finiti	n. 24, Tab. A, parte II [
	di servizi dipendenti da contratti di appalto	n. 39, Tab. A, Parte II ?127-quaterdecies, Tab. A, Parte III
Edifici assimilati ai fabbricati «Tupini»	acquisto di beni finiti	n. 127-sexies, Tab. A, Parte III
	di servizi dipendenti da contratti di appalto	n. 127-septies, Tab. A, Parte III
Fabbricati rurali a destinazione abitativa	acquisto di beni finiti	n. 24, Tab. A, parte II
	di servizi dipendenti da contratti di appalto	n. 39, Tab. A, Parte II
TIPO di IMMOBILE	TIPO di OPERAZIONE	TIPO di OPERAZIONE
Opere di urbanizzazione primaria e secondaria ed assimilate	acquisto di beni finiti	n. 127-sexies, Tab. A, Parte III
	di servizi dipendenti da contratti di appalto	n. 127-septies, Tab. A, Parte III

AMPLIAMENTO di IMMOBILI: gli **ampliamenti** (risultanti da concessione comunale) di immobili ed edifici, costruiti o in corso di costruzione, di cui all'art. 13, L. 2.7.1949, n. 408 (legge «Tupini»), sono soggetti alla **stessa aliquota ridotta** applicabile alla **costruzione ex novo** dell'immobile, in quanto l'ampliamento deve considerarsi una **nuova parziale costruzione** (R.M. 9.3.1985, n. 400039). Sono **escluse**, in ogni caso, altre **autonome unità**

immobiliari e, in tal caso, è necessario distinguere nel contratto di appalto la diversa tipologia delle opere (quella di ampliamento dalle altre). Pertanto, se si tratta di **ampliamento della prima casa** (e sussistono i requisiti per usufruire delle relative agevolazioni), è applicabile l'aliquota Iva del **4%** (C.M. 30.11.2000, n. 219), mentre per un immobile non di lusso **non prima casa** è applicabile l'aliquota del **10%**.

INCREMENTO QUANTITATIVO di IMMOBILI: l'**aliquota Iva ridotta** eventualmente prevista per la **costruzione** di un immobile è applicabile ai corrispettivi dei contratti di appalto relativi alla costruzione edilizia effettuata su un **primo piano preesistente** quando con tali interventi si realizza un **incremento quantitativo** degli **immobili** (R.M. 15.1.1978, n. 363650).

PENALE per RITARDATA CONSEGNA di OPERE – ESCLUSIONE da IVA: le somme corrisposte a titolo di **penale** per violazione di obblighi contrattuali **non** costituiscono il **corrispettivo** di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, ma assolvono una funzione punitivo-risarcitoria. Pertanto la somma addebitata al prestatore di un servizio per il ritardo nell'esecuzione di un'opera, come pattuito nel contratto, è **esclusa** dalla base imponibile **Iva** ai sensi dell'art. 15, co. 1, n. 1), D.P.R. 633/1972 [CFF 1 215] (R.M. 23.4.2004, n. 64/E).

FATTURAZIONE: per le modalità di fatturazione, di individuazione del momento impositivo ai fini Iva e di detrazione dell'imposta si veda a pag. 126 e segg. Quando, dopo l'**emissione della fattura** o la sua **registrazione**, si verificano delle circostanze tali da determinare una **variazione** (in aumento o in diminuzione) di quanto fatturato o registrato, deve essere emessa una **nota di variazione**, ai sensi dell'art. 26, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 226], come sostituito dall'art. 1, L. 28.12.2016, n. 208, in vigore dall'1.1.2016 e **modificato** dall'art. 1, L. 11.12.2016, n. 232, in vigore dall'**1.1.2017**. Si tratta, ad esempio, dei seguenti casi:

- › viene riscontrato un **errore nell'aliquota Iva applicata**, o nella **base imponibile** oppure **nell'imposta**;
- › viene concesso uno **sconto** o un **abbuono**;
- › si verifica un fatto che rende **nulla l'operazione**, ad esempio la rescissione o l'annullamento del contratto.

La **nota di variazione** (di **addebito** o di **accredito**) ha gli stessi requisiti della **fattura** e deve essere dotata di **propria numerazione progressiva** per anno solare. La nota di variazione deve essere emessa, con riferimento all'**originaria fattura**, per la **differenza** dell'importo risultante errato o concesso a titolo di sconto, ecc.

DICHIARAZIONE per l'APPLICAZIONE dell'ALIQUOTA IVA RIDOTTA: per beneficiare del **trattamento fiscale agevolato** previsto per le tipologie di immobili indicati nelle pagine seguenti (ad es. abitazioni «**prima casa**», soggette all'aliquota del **4%**), il committente dei lavori e l'immobile devono possedere i **requisiti** previsti per usufruire dell'agevolazione sia nel momento in cui le **singole prestazioni** rese dall'impresa costruttrice si considerano **effettuate** ai sensi dell'art. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 206], sia all'atto della **consegna del bene**

realizzato. Pertanto il committente dovrà, a tal fine, rendere noto all'appaltatore, con un'apposita **dichiarazione**, al momento di effettuazione di ciascuna prestazione, se possieda o meno i requisiti per usufruire dell'aliquota Iva del 4% o del 10%.

Qualora tali requisiti **non** siano posseduti nel momento dell'**effettuazione** delle singole prestazioni, ma vengano ad esistere all'**atto della consegna** del bene realizzato, l'appaltatore potrà effettuare le **rettifiche** previste dall'art. 26, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 226].

ASSOCIAZIONE TEMPORANEA di IMPRESE: in caso di **associazione temporanea di imprese** aggiudicatarie di un **appalto**, raggruppate a formare una società consortile a responsabilità limitata, la società deve emettere, per i costi sostenuti, **fatture** nei confronti delle **singole imprese** riunite in proporzione alle rispettive quote (R.M. 20.8.1998, n. 106).

APPALTO – BASE IMPONIBILE: ai sensi dell'art. 13, co. 1, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 213], la **base imponibile Iva** dell'appalto è costituita dall'**ammontare complessivo dei corrispettivi** pattuiti con contratto, compresi gli **oneri**, le **spese** inerenti all'esecuzione e i debiti verso terzi accollati al committente (R.M. 17.4.1996, n. 59).

COSTRUZIONE di FABBRICATI NON di LUSSO: le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di **appalto** per la **costruzione di fabbricati non di lusso** (si veda a pag. 12), ad uso abitativo, sono soggette ad aliquote Iva differenziate (4% e 10%) a seconda del **soggetto** nei confronti del quale sono effettuate:

a) prestazioni nei confronti di imprese costruttrici: l'**aliquota Iva ridotta** si applica in relazione alle caratteristiche del fabbricato come indicato di seguito:

- › aliquota del **4%** se le **prestazioni** riguardano la **costruzione di edifici «Tupini»** (L. 2.7.1949, n. 408), ai sensi del n. 39, Tab. A, Parte II, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 396];
- › aliquota del **10%** se le prestazioni sono relative alla costruzione (realizzata da qualsiasi impresa) di fabbricati assimilati agli edifici con i **requisiti «Tupini»**, ai sensi del n. 127-quinquies, Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 532];
- › aliquota del **10%** se gli appalti riguardano la costruzione di edifici **assimilati alle case di abitazione non di lusso**;

b) prestazioni nei confronti di altri soggetti: l'**aliquota Iva ridotta** si applica a seconda del **tipo di fabbricato** oggetto del contratto di appalto:

- › aliquota del **4%** se gli appalti riguardano la realizzazione di **abitazioni non di lusso** e le prestazioni sono effettuate nei confronti di soggetti per i quali i fabbricati costituiscono la **prima casa** (art. 39, Tab. A, Parte II, D.P.R. 633/1972);
- › aliquota del **10%** se gli appalti sono relativi alla costruzione di **case non di lusso** che **non** costituiscono **prima casa** per il committente dell'appalto (art. 127-quaterdecies, Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 541]);

- › aliquota del **10%** se gli appalti sono commissionati per la costruzione di **edifici assimilati alle case** di abitazione **non di lusso**.

Per le aliquote Iva che **entreranno in vigore**, salvo ulteriori modifiche normative, **dal 2019**, si veda pag. 1.

IMPRESE COSTRUTTRICI – CONTRATTI di APPALTO SOGGETTI all’ALIQUOTA del **4%**: si applica l’**aliquota Iva del 4%** ai corrispettivi delle prestazioni dipendenti da contratto di appalto per la **costruzione** dei **fabbricati «Tupini»** (art. 13, L. 408/1949) effettuate nei confronti di soggetti che svolgono l’attività di **costruzione** di immobili per la successiva **vendita**, comprese le **cooperative edilizie** e loro **consorzi** (n. 39, Tab. A, Parte II, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 396], come sostituito, con effetto dall’1.1.1994, dall’art. 4, co. 1, lett. a), n. 4, D.L. 557/1993, conv. con L. 133/1994). Si veda anche la C.M. 30.12.2014, n. 31/E.

APPALTO per la COSTRUZIONE di IMMOBILI – ALIQUOTA IVA RIDOTTA	
TIPO di IMMOBILE	ALIQUOTA IVA
Fabbricati «Tupini», (*) nei confronti di soggetti che svolgono l’attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita	4%
Fabbricati «Tupini», (*) nei confronti di cooperative edilizie e loro consorzi, anche se a proprietà indivisa, se per i soci ricorrono i requisiti «prima casa»	4%
Fabbricati adibiti ad abitazione, nei confronti di soggetti che sono nelle condizioni per godere del trattamento «prima casa»	4%
Costruzioni rurali, destinate a uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all’allevamento del bestiame e alle attività connesse, purché permanga l’originaria destinazione, sempre che ricorrano le condizioni di ruralità di cui all’art. 9, co. 3 e 3-bis, D.L. 557/1993, conv. con modif. con L. 133/1994 [CFF 2 5522], come modif. dall’art. 42-bis, co. 1, lett b), DL. 159/2007, conv. con L. 222/2007 e dall’art. 1, L. 244/2007	4%
Fabbricati «Tupini», (*) nei confronti di soggetti diversi da quelli che svolgono l’attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita (ad es. per locazione)	10%
Fabbricati di cui all’art. 1, L. 659/1961, assimilati ai fabbricati « Tupini »	10%
Edifici destinati a finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza	10%
Cose di abitazione non di lusso , quando non ricorrono le condizioni per l’applicazione del trattamento «prima casa»	10%
Opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui all’art. 4, L. 847/1964 ed assimilate	10%
Parcheggi pertinenziali ai sensi della L. 122/1989 (legge «Tognoli»)	10%
(*) Legge Tupini: si veda pag. 14.	

Condizioni per l’applicazione dell’aliquota Iva del 4%: si distinguono in **condizioni soggettive**, relative alle caratteristiche del **committente** dell’appalto per la costruzione del fabbricato, ed **oggettive**, relative alle caratteristiche del **fabbricato**.

a) Condizioni soggettive: l'aliquota Iva del **4%** si applica se il **committente** dell'appalto è uno dei seguenti soggetti:

- › **imprese costruttrici:** si tratta di soggetti che svolgono l'attività di **costruzione** di immobili per la **successiva rivendita**. Sono, pertanto, escluse le imprese di costruzione che non vogliono vendere l'immobile una volta ultimato, ma, per esempio, darlo in locazione;
- › **cooperative edilizie e loro consorzi:** se i fabbricati hanno i requisiti di destinazione e superficie stabiliti dalla L. 2.7.1949, n. 408 (legge «Tupini») e indicati a pag. 14, si applica l'aliquota del **4%** alle prestazioni di **servizi** dipendenti da contratti di **appalto** commissionati dalle **cooperative** stesse. L'agevolazione compete per l'**assegnazione**, anche in godimento, di **case di abitazione non di lusso**, costruite direttamente o in appalto, effettuata dalle cooperative ai propri **soci** se questi ultimi sono in possesso dei requisiti «**prima casa**».

b) Condizioni oggettive: l'aliquota Iva del **4%** si applica agli appalti per la costruzione di **fabbricati «Tupini»**. Si tratta degli **immobili non di lusso**, composti da **unità abitative** (appartamenti), **negozi** e **uffici** in determinate proporzioni, costruiti in conformità alla licenza edilizia: la superficie destinata ad **abitazione** è **superiore al 50%** della **superficie totale** dei piani **sopra terra** e la superficie destinata a **negozi** o **uffici** non è **superiore al 25%** della superficie totale dei piani **sopra terra** (si veda a pag. 14).

Costruzioni rurali: si veda a pag. 14.

Contratti di appalto soggetti all'aliquota Iva del 10%: se sussistono le condizioni indicate sotto, si applica l'aliquota Iva del **10%** alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto per la **costruzione di fabbricati** con le caratteristiche di fabbricati «**Tupini**» e degli edifici ad essi **assimilati** e delle **opere di urbanizzazione primaria e secondaria** ed assimilate (n. 127-septies, Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972 [CFF 1534]).

Fabbricati «Tupini» – Condizioni per l'applicazione dell'aliquota del 10%: le condizioni per l'applicazione dell'aliquota Iva del **10%** all'appalto per la costruzione di fabbricati «**Tupini**» si **differenziano** da quelle relative agli appalti soggetti all'aliquota Iva del **4%**, in particolare per i diversi **requisiti soggettivi** del **committente**.

a) Condizioni soggettive: l'aliquota Iva del **10%** si applica se il committente dell'appalto è un'impresa **diversa** da quella che svolge l'attività di **costruzione** per la **successiva rivendita**, ad es. uno dei soggetti indicati di seguito:

- › un'impresa **costruttrice** committente che **non** intende destinare a **successiva vendita** l'immobile ma, per esempio, a **locazione**;
- › un'impresa di **intermediazione immobiliare**.

b) Condizioni oggettive: si applica l'aliquota Iva del **10%** agli appalti per la costruzione dei fabbricati «**Tupini**» di cui alla L. 2.7.1949, n. 408.

Edifici assimilati ai fabbricati «Tupini»: agli appalti per la costruzione di edifici assimilati ai fabbricati «Tupini» ai sensi dell'art. 1, L. 19.7.1961, n. 659 si applica l'aliquota Iva del **10%**, indipendentemente dal tipo di impresa nei confronti della quale vengono effettuate le prestazioni (n. 127-quinquies, Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 532]).

Agritur: con la Risposta 18.9.2018, n. 4/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è applicabile l'aliquota Iva del **10%** alle spese dipendenti dai contratti di appalto stipulati da un imprenditore agricolo per la **costruzione** di un'unità immobiliare avente i requisiti «**Tupini**» e, in particolare, di un edificio destinato in parte ad **attività agritouristica** e in parte a propria **abitazione**.

Opere di urbanizzazione: si veda a pag. 33 e segg.

ALTRI SOGGETTI (ad es. PRIVATI) – AGEVOLAZIONI per la COSTRUZIONE della PRIMA CASA: i soggetti in possesso dei **requisiti** per usufruire delle agevolazioni per la prima casa e che **commissionano** ad un'impresa appaltatrice i lavori per la **costruzione della prima casa** beneficiano dell'**aliquota Iva agevolata del 4%** (n. 39, Tab. A, parte II, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 396]).

Condizioni per l'applicazione dell'aliquota Iva del 4%: l'aliquota ridotta si applica se sussistono le seguenti **condizioni**.

a)**Condizioni soggettive:** il **committente** dell'appalto deve essere un soggetto per il quale il fabbricato è «**prima casa**». Si tratta dei soggetti che sono nelle condizioni per beneficiare del trattamento fiscale agevolato per la «**prima casa**». Il privato committente deve possedere i **requisiti** previsti per usufruire dell'agevolazione sia nei momenti in cui le **singole prestazioni** rese dall'impresa costruttrice si considerano **effettuate** ai sensi dell'art. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 206], sia all'atto della **consegna del bene** realizzato. Pertanto, il committente dovrà, a tal fine, rendere noto all'appaltatore, al momento di effettuazione di ciascuna prestazione, se possieda o meno i requisiti per usufruire dell'aliquota del **4%**. Qualora tali requisiti **non** siano posseduti nel momento dell'**effettuazione** delle singole prestazioni, ma vengano ad esistere all'**atto della consegna** del bene realizzato, l'appaltatore potrà effettuare le **rettifiche** previste dall'art. 26, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 226], come sostituito dall'art. 1, L. 28.12.2016, n. 208, in vigore dall'1.1.2016 e modificato dall'art. 1, L. 11.12.2016, n. 232, in vigore dall'1.1.2017.

b)**Condizioni oggettive:** l'immobile oggetto dell'appalto deve essere un **fabbricato non di lusso** costruito per soggetti per i quali esso costituisce la **prima casa**.

Ricostruzione previa demolizione: la ricostruzione previa demolizione dell'edificio preesistente è soggetta all'aliquota Iva del **4%** se ricorrono i requisiti previsti per la **prima casa**, in quanto la ricostruzione viene assimilata alla **nuova costruzione**. Se l'edificio ricostruito riguarda **più abitazioni**, i **requisiti** per la prima casa devono sussistere per **ciascuna abitazione** (R.M. 30.10.1998, n. 164).

Chiarimenti sull'aliquota Iva applicabile in caso di **totale demolizione e fedele ricostruzione** (interventi compresi tra quelli di **ristrutturazione edilizia**, ai sensi dell'art. 3, D.P.R. 380/2001) sono stati forniti con la C.M. 16.2.2007, n. 11/E.

Demolizione e ricostruzione di un rudere: come precisato dalla Corte di Cassazione nella sentenza 9.4.2010, n. 13492, la **demolizione e ricostruzione** di un **rudere** che viene realizzato di **dimensioni maggiori** rispetto a quello **originario** rientra nella nozione di **ristrutturazione edilizia** o, se riguarda raderi o edifici già da tempo demoliti, di **nuova costruzione**, e non di **restauro e risanamento conservativo**.

Ampliamento della prima casa: per **ampliamento**, ai fini dell'applicazione dell'**Iva ridotta**, si intende l'**incremento** della **superficie** dell'abitazione principale. Pertanto beneficiano dell'agevolazione le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto che comportano **modifiche delle dimensioni dell'abitazione**, realizzando **nuovi locali e nuovi spazi**, anche con sopraelevazioni, mentre **non** sono agevolati i lavori che configurano, anche in prospettiva, la realizzazione di una **nuova unità immobiliare, distinta dall'abitazione principale adibita a prima casa**.

Con la C.M. 30.11.2000, n. 219 (confermata dalla C.M. 1.3.2001, n. 19/E), è stata estesa l'applicazione delle **agevolazioni fiscali** previste per l'**acquisto** (e la **costruzione**) della **prima casa** alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi all'**ampliamento successivo** della stessa richiamando la *ratio* delle disposizioni in tema di benefici per la prima casa.

Tali norme hanno il fine di **favorire**, attraverso un **onere fiscale ridotto**, l'**acquisizione della prima casa**, normalmente destinata a costituire l'abitazione principale dell'acquirente, e di agevolare, entro certe condizioni, interventi volti a **migliorare le condizioni di utilizzo** della prima casa. Infatti il co. 3 della nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 [CFF 1 2101] prevede l'applicabilità delle suddette agevolazioni per la prima casa all'**acquisto di pertinenze** della stessa (ad es. un posto macchina, una cantina, una soffitta, ecc., classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7; si veda, però, la sentenza della Corte di Cassazione 6259/2013), anche se con **atto separato** e, quindi, **successivo** rispetto a quello di acquisto della prima casa.

Condizioni per l'applicazione dell'aliquota Iva del 4% ai lavori di ampliamento della prima casa: l'**aliquota Iva** agevolata del **4%** può essere applicata **esclusivamente** nel caso in cui i lavori, dipendenti da contratto di appalto effettuati sulla **prima casa** (sussistendone i requisiti), rimangano contenuti nell'ambito del **semplice ampliamento** dell'abitazione.

Pertanto, per usufruire dei benefici fiscali, devono sussistere le seguenti **condizioni**:

- › i **locali** e gli **spazi** di **nuova realizzazione non** devono configurare una **nuova unità immobiliare**, né devono avere consistenza tale da poter essere **successivamente** destinati a costituire un'**autonoma unità immobiliare** (ad esempio come avverrebbe trasformando il sottotetto o altre parti non abitative in un appartamento con un'entrata autonoma rispetto all'abitazione principale prima casa);

- › anche **successivamente** all'esecuzione dei **lavori di ampliamento**, l'abitazione deve mantenere le caratteristiche che la qualificano come immobile **non di lusso**, determinate sulla base dei criteri stabiliti dal D.Lgs. 175/2015, in vigore dal 13.12.2014 (si veda a pag. 12).

Sono, comunque, **escluse** dall'agevolazione altre **autonome unità immobiliari** e, in tal caso, è necessario **distinguere** nel contratto di appalto la diversa **tipologia** delle opere (quella di ampliamento dalle altre, quali ad esempio manutenzione o ristrutturazione) ed anche i relativi **corrispettivi** (C.M. 30.11.2000, n. 219).

Agevolazioni «prima casa» – Costruzione di box pertinenziale: sono soggetti ad Iva con l'**aliquota** del **4%**, ai sensi del n. 21, Tab. A, Parte II, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 377], come modif. dall'art. 33, co. 1, D.Lgs. 175/2014, l'**acquisto di materie prime** e la stipula di **contratti d'opera** o di **appalto** per la **costruzione** di un'**autorimessa pertinenziale** all'abitazione principale non di lusso acquistata con le **agevolazioni «prima casa»** (nota II-bis all'art. 1, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986 [CFF 1 2101]), anche se realizzata in un **momento successivo** alla costruzione o all'acquisto della casa di abitazione (R.M. 17.3.2006, n. 39/E).

Agevolazioni «prima casa» – Immobile in costruzione – Interventi extracapitolato: come precisato nella R.M. 22.2.2011, n. 22/E, agli interventi aggiuntivi **extracapitolato** commissionati direttamente dal contribuente socio di una cooperativa edilizia a proprietà divisa alla ditta costruttrice dell'immobile è applicabile l'**aliquota Iva agevolata del 4%** (prevista dal n. 39), Tabella A, Parte Seconda del D.P.R. 633/1972 [CFF 1 396] a condizione che l'immobile rimanga, anche dopo l'esecuzione di tali interventi, **non di lusso** (si veda a pag. 18) e che il contribuente abbia reso le prescritte dichiarazioni in ordine alla sussistenza dei **requisiti** per le **agevolazioni prima casa**.

I lavori, infatti, **non** realizzano una **ristrutturazione** edilizia poiché l'alloggio su cui intervengono **non** è ancora **ultimato**, ma si inseriscono nel processo di **costruzione** dell'immobile e hanno ad oggetto l'inserimento di materiali particolari o accorgimenti costruttivi volti ad assicurare una **migliore funzionalità** dell'alloggio.

ALTRI SOGGETTI (ad es. **PRIVATI**) – **COSTRUZIONE** di **ABITAZIONE** **NON** di **LUSSO** **DIVERSA** dalla **PRIMA CASA**: ai **corrispettivi** delle prestazioni dipendenti da contratti di **appalto** per la **costruzione** di **abitazioni non di lusso** (si veda a pag. 12), che **non** costituiscono **prima casa** per il committente si applica l'aliquota Iva del **10%** (n. 127-quaterdecies, Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 541]). Sono soggette all'aliquota del **10%** anche le prestazioni in **appalto** per la **costruzione** di **edifici assimilati** alle case di abitazione non di lusso indicati dall'art. 1, L. 19.7.1961, n. 659 (assimilati ai fabbricati «Tupini» – si veda a pag. 14).

Case prefabbricate: nel caso di costruzione con pezzi prefabbricati, l'Iva si applica distinguendo le seguenti ipotesi:

- › se l'**impresa** si assume l'obbligo di consegnare la **casa costruita e completa**, sia pure con pezzi da essa prodotti, si configura un contratto di **appalto**, al quale è applicabile l'**aliquota Iva ridotta (10%, o 4% se prima casa)** prevista per i fabbricati **non di lusso**. Se la casa

prefabbricata è costruita con le caratteristiche delle abitazioni di **lusso** (si veda a pag. 11), si applica l'aliquota ordinaria del **22%**;

- › se si configura il contratto di **fornitura con posa in opera**, cioè se il committente acquista i pezzi prefabbricati e li fa montare dalla stessa impresa produttrice (o da terzi), il corrispettivo va assoggettato all'aliquota ordinaria del **22%**.

La **distinzione** tra appalto e fornitura con posa in opera va effettuata valutando **in concreto** quale sia l'**effettiva volontà** delle parti, che è deducibile non solo dalle clausole contrattuali, ma anche e soprattutto tenendo presente ciò che in effetti si vuole realizzare.

Pertanto, se le parti hanno realizzato un **autonomo trasferimento** di beni, si è in presenza di una **cessione** di tali beni anche se è stata prevista la **posa in opera**; nel caso in cui le parti intendano realizzare un'opera, si è in presenza di un **contratto di appalto** (R.M. 29.4.1974, n. 505367; R.M. 30.12.1985, n. 322526).

Immobili arredati: l'**aliquota Iva ridotta** prevista per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di **appalto** per la costruzione di immobili agevolati **non** si estende agli **eredi e coeredi** anche se la **fornitura è compresa** nell'unico contratto di appalto per la costruzione di un **fabbricato non di lusso** o di un **edificio** ad esso **assimilato** (ad es. edificio scolastico, ospedale), **indipendentemente** dal fatto che i relativi corrispettivi siano **fatturati a parte** o **unitamente** a quelli dell'appalto dell'immobile (R.M. 4.5.1983, n. 340514).

Residenze turistico-alberghiere – Appalto per la costruzione: come precisato dalla R.M. 14.1.2014, n. 8/E, riguardante la **determinazione** dell'**aliquota Iva** da applicare alle di **servizi** dipendenti da **contratti di appalto** stipulati per la **costruzione di complessi immobiliari** destinati a **residenza turistico alberghiera** con previa **demolizione** delle preesistenti strutture ricettive, per la **costruzione** di tale **complesso** (composto sia da **unità abitative** sia da **unità strumentali**), l'**aliquota Iva** applicabile è quella **ordinaria del 22%**.

Il **contratto di appalto** può essere assoggettato ad **aliquota ridotta** in caso di **compresenza** nello stesso edificio di **parti a destinazione abitativa** e di **parti a destinazione non abitativa**, qualora siano rispettate le proporzioni tra unità abitative ed uffici e negozi richieste per gli **edifici** cd. «**Tupini**», di cui all'art. 13, L. 408/1949. In tale ipotesi, alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto è applicabile l'aliquota del **10%**, ai sensi del n. 127-quaterdecies), Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 541]. Alle medesime **prestazioni** rese nei confronti di **soggetti** che svolgono l'attività di **costruzione** di immobili per la successiva **vendita**, è, invece, applicabile l'aliquota del **4%**, ai sensi del n. 39), Tab. A, Parte II, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 396].

Costruzioni rurali ad uso abitativo: per la costruzione di **fabbricati rurali** destinati ad **uso abitativo** del proprietario del terreno o di altri soggetti addetti alle coltivazioni del fondo o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, l'**aliquota Iva** da applicare al relativo contratto di **appalto** è quella del **4%** (n. 21-bis e n. 39, Tab. A, Parte II, D.P.R. 633/1972 [CFF 1 378 e 396]). Per usufruire dell'aliquota ridotta, devono sussistere anche i **requisiti di ruralità**

previsti dall'art. 9, co. 3 e 3-bis, D.L. 557/1993, conv. con L. 133/1994 [CFF 2 5522], come modif. dal D.L. 1.10.2007, n. 159, conv. con L. 29.11.2007, n. 222 e dalla L. 24.12.2007, n. 244 – si veda a pag. 14).

Altre costruzioni rurali: le prestazioni per la realizzazione di costruzioni rurali **diverse** da quelle ad **uso abitativo** quali **stalle, silos, granai, serre**, ecc. sono, invece, soggette all'aliquota Iva ordinaria del **22%** (per le aliquote Iva dal 2019 si veda a pag. 1).

COSTRUZIONE di IMMOBILI - ALIQUOTE IVA RIDOTTE e ALIQUOTA IVA ORDINARIA: si veda la tabella che segue.

COSTRUZIONE di IMMOBILI		
PRESTAZIONE		ALIQUOTA IVA
Costruzione di fabbricati «Tupini»:		
› nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita;		4%
› nei confronti di cooperative edilizie e loro consorzi, anche se a proprietà indivisa;		4%
› nei confronti di altri soggetti		10%
Costruzione di case di abitazione non di lusso:		
› nei confronti di soggetti che possiedono i requisiti per usufruire delle agevolazioni «prima casa»;		4%
› nei confronti di altri soggetti		10%
Costruzione di case di abitazione di lusso		22%
Costruzione di fabbricati rurali:		
› destinati ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, anche se non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, se ceduti da imprese costruttrici, sempre che ricorrano le condizioni di ruralità di cui all'art. 9, co. 3 e 3-bis, D.L. 557/1993, conv. con L. 133/1994 ?, come modif. dall'art. 42-bis, co. 1, lett b), D.L. 159/2007, conv. con L. 222/2007 e dall'art. 1, L. 244/2007;	4%	
› negli altri casi		22%
Costruzione di fabbricati di cui all'art. 1, L. 659/1961:		
› assimilati ai fabbricati «Tupini»;		10%
› non assimilati ai fabbricati «Tupini»		22%
Costruzione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria:		
› di cui all'art. 4, L. 847/1964;		10%
› diverse da quelle di cui all'art. 4, L. 847/1964		22%
Costruzione di edifici destinati a finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza		10%

COSTRUZIONE di IMMOBILI	
<p>Costruzione di pertinenze delle case di abitazione, insieme all'abitazione o con atto separato (categorie catastali: C/2 – cantine e soffitte; C/6 – autorimesse; C/7 – tettoie; si veda la sentenza della Corte di Cassazione n. 6259/2013):</p> <ul style="list-style-type: none"> › se l'acquisto dell'abitazione gode o ha goduto dell'agevolazione «prima casa», limitatamente a una sola unità per categoria catastale; › se l'acquisto dell'abitazione non gode o non ha goduto di tale agevolazione e le pertinenze si trovano in un fabbricato non di lusso; › se l'acquisto dell'abitazione non gode o non ha goduto di tale agevolazione e le pertinenze si trovano in un fabbricato di lusso 	4% 10% 22%
Realizzazione di parcheggi pertinenziali ai sensi della L. 122/1989 (legge «Tognoli»)	10%