

IVA IN EDILIZIA

01 Premesse

Documento aggiornato al 8.6.2025

Impresa costruttrice o ristrutturatrice

Per **impresa costruttrice** si intende quella che ha effettivamente costruito l'immobile oggetto di cessione o locazione, a prescindere dall'oggetto sociale;

Per **impresa ristrutturatrice** si intende quella che ha realizzato, sull'immobile oggetto di cessione o locazione, uno degli interventi elencati dall'art. 3 co. 1 lett. c), d) ed f) del DPR 380/2001 a prescindere dall'oggetto sociale;

La qualifica di impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile sussiste anche nell'ipotesi in cui la costruzione o la ristrutturazione sia avvenuta appaltando i lavori a soggetti terzi. (Agenzia delle Entrate circ. 4.8.2006 n.27 § 1.2)

Data di ultimazione dei lavori

Per data di ultimazione dei lavori si intende quella:

- indicata nella segnalazione certificata ex art. 24 DPR 380/2001 presentata allo sportello unico per l'edilizia,
- o, se antecedente, quella di concessione a terzi dell'immobile attraverso contratti di comodato o locazione.

Tipologia e definizione di immobile

Area edificabile

Ai sensi dell'art. 36 co. 2 del DL 223/2006 *"un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo"*.

Terreno agricolo

Il terreno agricolo è, per differenza, un'area che non è considerata fabbricabile, ovvero utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo

Fabbricato abitativo e strumentale

Ai fini della determinazione delle imposte indirette per individuare la caratteristica abitativa o strumentale di un fabbricato occorre fare riferimento alla classificazione catastale degli stessi *"a prescindere dal loro effettivo utilizzo"* (circ. Agenzia delle Entrate 4.8.2006 n. 27 e 29.5.2013 n. 18).

Pertanto sono considerati:

- **fabbricati abitativi** tutti gli immobili classificati o classificabili nella categoria catastale A ad esclusione degli A/10
- **fabbricati strumentali** tutti gli immobili classificati o classificabili nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E.

Pertinenza

Per individuare le pertinenze si ricorre alla definizione civilistica dell'art. 817 c.c. in base al quale il vincolo pertinenziale sussiste in presenza dei seguenti requisiti:

- la destinazione durevole e funzionale del bene "pertinenza" a servizio o ad ornamento di un altro bene (c.d. "bene principale");
- la volontà del proprietario del "bene principale" diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con esso (requisito soggettivo) .

Sussistendo il vincolo di pertinenzialità il bene "pertinenza" assume, dal punto di vista del regime fiscale applicabile, la medesima natura del bene principale.

Pertanto, nel caso di cessione di un box (fabbricato strumentale) destinato a pertinenza di un fabbricato abitativo, tale immobile assume, dal punto di vista fiscale, la natura di fabbricato abitativo (circ. Agenzia delle Entrate 1.3.2007 n.12 § 2).

Costruzioni rurali

Fabbricati abitativi

Ai sensi dell'art.9 co. 3 DL 30.12.93 n.557, ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad **edilizia abitativa** devono soddisfare le seguenti condizioni:

a) il fabbricato deve essere utilizzato quale abitazione:

1. dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno per esigenze connesse all'attività agricola svolta;
2. dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che con altro titolo idoneo conduce il terreno a cui l'immobile è asservito;
3. dai familiari conviventi a carico dei soggetti di cui ai numeri 1) e 2) risultanti dalle certificazioni anagrafiche; da coadiuvanti iscritti come tali a fini previdenziali;
4. da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura;
5. da uno dei soci o amministratori delle società agricole di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, aventi la qualifica di imprenditore agricolo professionale;

a-bis) i soggetti di cui ai numeri 1), 2) e 5) della lettera a) del presente comma devono rivestire la qualifica di imprenditore agricolo ed essere iscritti nel registro delle imprese di cui all'articolo 8 della legge 29 dicembre 1993, n. 580.

c) il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 gennaio 1994, n. 97, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati;

d) il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Se il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi della citata legge n. 97 del 1994, il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore ad un quarto del suo reddito complessivo, determinato secondo la disposizione del periodo precedente. Il volume d'affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'IVA si presume pari al limite massimo previsto per l'esonero dall'articolo 34, terzo comma (4) , del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

e) i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali.

Tale limite è riferibile solamente ai fabbricati riconducibili tra quelli abitativi ai sensi dell'art.9 co.3 DL 557/93 ma non a quelli riconducibili tra quelli strumentali ai sensi dell'art.9 co.3 bis DL 557/93. infatti con sentenza 12 agosto 2024 n. 22674, la Cassazione ha ribadito il principio di diritto secondo cui, ai fini della classificazione catastale delle unità immobiliari, le costruzioni destinate alla ricezione e ospitalità nell'ambito dell'attività di agriturismo svolta da un'azienda agricola, rivestono il carattere di fabbricati rurali in quanto strumentali all'attività agricola ex art. 9 co. 3-bis del DL 557/1993, senza che per tali costruzioni possa trovare applicazione l'esclusione del requisito di "ruralità" prevista dalla lett. e) del co. 3 del medesimo art. 9, che opera soltanto per le costruzioni rurali a uso abitativo.

Fabbricati strumentali

Ai sensi dell'art.9 co. 3 bis DL 30.12.93 n.557, ai fini fiscali deve riconoscersi carattere di ruralità alle costruzioni strumentali necessarie allo svolgimento dell'attività agricola di cui all'articolo 2135 del codice civile e in particolare destinate¹:

- a) alla protezione delle piante;
- b) alla conservazione dei prodotti agricoli;
- c) alla custodia delle macchine agricole, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione e l'allevamento;
- d) all'allevamento e al ricovero degli animali;
- e) all'agriturismo, in conformità a quanto previsto dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96;
- f) ad abitazione dei dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento;
- g) alle persone addette all'attività di alpeggio in zona di montagna;
- h) ad uso di ufficio dell'azienda agricola;
- i) alla manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione o commercializzazione dei prodotti agricoli, anche se effettuate da cooperative e loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228;
- l) all'esercizio dell'attività agricola in maso chiuso.

Conformandosi alla giurisprudenza della Suprema Corte, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la risoluzione 16.11.2023 n.4/DF, ha precisato, anche se ai fini IMU, che la "ruralità" del fabbricato va riscontrata secondo criteri meramente "oggettivi". In particolare, è richiesta la qualifica catastale conforme data dal classamento del fabbricato nella categoria catastale D/10 o dall'apposizione della relativa specifica annotazione (Cass. 18.10.2023 n. 28851).

Inoltre, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza 27.1.2025 n.1919, ha confermato, anche se ai fini IMU, che, per quanto riguarda i fabbricati rurali strumentali, la ruralità dipende esclusivamente dal requisito oggettivo dell'utilizzo degli stessi nello svolgimento di un'attività agricola di cui all'articolo 2135 del Codice civile; pertanto, le agevolazioni riservate ai fabbricati rurali strumentali si ripercuotono su tutti i comproprietari a prescindere dal possesso della qualifica professionale di agricoltori e dallo svolgimento dell'attività agricola da parte degli stessi.

Casa di abitazione non di lusso

A seguito della modifica apportata dall'art.33 DLgs. 21.11.2014 n.174 e della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 30.12.2014 n.31, ai fini dell'individuazione delle "case di abitazione non di lusso" non rilevano più le

¹ La Corte di Cassazione, con l'ordinanza 15 settembre 2022 n. 27198, ha attribuito a tale elenco carattere meramente esemplificativo, rilevando che debba essere considerato rurale "strumentale" qualsiasi fabbricato destinato ad un'attività agricola ex art. 2135 c.c.

caratteristiche individuare dal DM 2.8.69 bensì esclusivamente la classificazione catastale nelle categorie A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici).

Già dall'1.1.2014, con l'entrata in vigore del DLgs. 14.3.2011 n. 23, il legislatore aveva modificato le condizioni di accesso all'agevolazione prima casa, per l'imposta di registro, prevedendo che non avesse più alcuna rilevanza la definizione di "immobile di lusso" recata dal DM 2.8.69, ma che l'ambito oggettivo dell'agevolazione fosse definito sulla base della sola classificazione catastale degli immobili trasferiti.

In breve, attualmente, possono applicare l'imposta di registro con l'aliquota del 2% (in presenza di tutte le condizioni agevolative richieste dalla norma agevolativa solo gli immobili abitativi rientranti nelle categorie catastali A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7, A/11, mentre restano a priori esclusi dal beneficio gli immobili abitativi accatastrati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

In ragione di quanto descritto, l'agevolazione prima casa, sia per l'IVA che per l'imposta di registro, trova applicazione:

- a prescindere dalla circostanza che l'immobile trasferito sia qualificabile come "non di lusso" ex DM 2.8.69;
- solo con riferimento agli immobili abitativi diversi da quelli classificati catastalmente come A/1, A/8, A/9.

Fabbricato legge Tupini

I fabbricati di cui alla "Legge Tupini" sono individuati dall'art. 13 della L. 2.7.49 n. 498, nonché dal combinato disposto dell'art. 1 della L. 6.10.62 n. 1493 e dell'art. 1 della L. 2.12.67 n. 1212.

Si tratta di case di abitazione, composte anche da negozi ed uffici, prive delle caratteristiche delle abitazioni di lusso, che soddisfino, contemporaneamente, le seguenti condizioni:

- più del 50% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazione;
- non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata a negozi.

Per case di abitazione "di lusso", anche ai fini in esame, si intendono i fabbricati abitativi di cui alle categorie diverse da A/1, A/8 e A/9.

Alloggio sociale

Gli alloggi sociali sono definiti dal DM 22.4.2008 come *"l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato"*.

Materie prime, semilavorate e beni finiti

Sono considerate "materie prime e semilavorati" i beni che, pur costituendo prodotti finiti per il cedente, sono materie prime e semilavorati per l'acquirente quali cemento armato, mattoni, calce, tondini di ferro, chiodi, tubi metallici ecc. (C.M. 2.3.94 n.1).

Si considerano beni finiti gli *"elementi dotati di una propria individualità ed autonomia funzionale"* e che *"pur incorporandosi nella costruzione, sono comunque riconoscibili e non perdono le proprie caratteristiche"* (circ. Agenzia delle Entrate 25.6.2012 n.71).

“Non sono da considerare beni finiti quelli che, pur essendo prodotti finiti per il cedente, costituiscono materie prime e semilavorate per il cessionario (es. mattoni, maioliche, chiodi, etc.).

Sono da considerare beni finiti, a titolo esemplificativo gli ascensori, i montacarichi, gli infissi, i sanitari, i prodotti per gli impianti idrici, elettrici, a gas etc. Si precisa, infine, che l'applicazione dell'aliquota ridotta, prevista solo nella fase finale di commercializzazione dei beni, e' subordinata al rilascio di una dichiarazione da parte dell'acquirente circa la utilizzazione dei beni stessi ed e' estensibile anche alle relative prestazioni di posa in opera da parte del soggetto cedente, che si configurino come operazioni accessori e nei sensi indicati dall'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972.” (C.M. 2.3.1994 n.1 § 8.)

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate ha fornito le seguenti indicazioni

| Materie prime e semilavorate | |
|---|--|
| Pali in calcestruzzo compresi quelli per le recinzioni | R.M. 24.3.1992 n.431239 |
| Materiali inerti quali, ad esempio, polistirolo liquido o in granuli, sabbia di cava, ghiaia e ghiaietto, argilla espansa, pietrisco, vermiculite, graniglia, argilla | R.M. 25.1.78 n.9082 |
| Moquette | R.M. 28.7.92 n.431297 |
| Pavimenti in legno | R.M. 26.4.94 N. III-7-639 |
| Materiali per pavimentazione interna o esterna (es. moquette, pavimenti in gomma, pavimenti in P.V.C., prodotto ceramico denominato biscotto, pannelli in fibre di legno) | R.M. 9.12.88 N.550419 |
| Battiscopa in legno | R.M. 30.7.84 n.395477 |
| Beni considerati come arredi od ornamenti, quali fioriere, panchine, portabiciclette, contenitori per rifiuti | R.M. 30.1.88 N.460624 |
| Materiali di coibentazione, impermeabilizzanti, isolanti flessibili in gomma per tubi | R.M. 26.9.83 N.353877 |
| Beni finiti | |
| Tubi in gres ceramico e loro raccordi, impiegati per la costruzione di impianti di riscaldamento, idrici, del gas, ecc | R.M. 8.2.83 N.354328 |
| Prodotti per impianti a gas e di riscaldamento (caldaie, elementi di termosifone, tubazioni) | C.M. 17.4.81 N.14 |
| Componenti di impianti termici solari quali pannelli solari, bollitori e pompe | Ris. Agenzia delle Entrate 27.9.2007 n.269 |
| Caminetti | R.M. 18.10.82 n.353485 |
| Prodotti per impianti idrici (tubi, contatori) e sanitari per bagno | C.M. 17.4.81 n.14 |
| Prodotti per impianti elettrici (contatore, interruttori, filo elettrico) | C.M. 17.4.81 n.14 |
| Infissi interni ed esterni | C.M. 2.3.94 N.1 |
| Ascensori e montacarichi | C.M. 17.4.81 N.14 |
| Scale a chiocciola a giorno o retrattili | R.M. 9.3.96 N.39 |

Tipologia di Intervento edilizio

L'art. 3 co. 1 del DPR 6.6.2001 n. 380 (Testo unico dell'edilizia) definisce i seguenti tipi di interventi edilizi, richiamati dal DPR 633/72, anche se con riferimento all'abrogato art.31 della L.5.8.78 n.457:

Manutenzione ordinaria (lett. a)

Gli interventi riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare e mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.

Manutenzione straordinaria (lett. b)

Gli interventi riguardano le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni d'uso.

Restauro e risanamento conservativo (lett. c)

Gli interventi riguardano:

- il “restauro” degli edifici, consistente nella restituzione di un immobile di particolare valore architettonico, storico o artistico ad una configurazione conforme ai valori che si intendono tutelare e si concretizza nella conservazione degli originari elementi, ovvero nella sostituzione degli elementi stessi ricorrendo a tecnologie e materiali simili a quelli originari di impianto dell'edificio stesso;
- il “risanamento conservativo”, consistente nell'adeguare ad una migliore esigenza d'uso attuale un edificio esistente, sotto gli aspetti tipologici, formali, strutturali e funzionali.

Ristrutturazione edilizia (lett. d)

Gli interventi comprendono il ripristino e la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Per mezzo di interventi di ristrutturazione edilizia è possibile aumentare la superficie utile, ed anche il volume preesistente nonché la demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversa sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche.

Nuova costruzione (lett. e)

Sono configurati interventi di nuova costruzione tutti gli interventi di trasformazione edilizia e urbanistica del territorio che non costituiscano interventi manutentori né di restauro o risanamento conservativo, né di ristrutturazione edilizia

Ristrutturazione urbanistica (lett. f)

Gli interventi sono rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbano edilizio, anche qualora attuati attraverso lottizzazioni convenzionate. Il processo di “sostituzione” del tessuto urbano può implicare anche la demolizione dei fabbricati esistenti.