

IVA e “superbonus”: il dilemma dell'aliquota, tra manutenzione straordinaria e ristrutturazione edilizia

Angela La Rosa

1. Tra i numerosissimi interventi sul tema, manca ad oggi un pronunciamento dell'Agenzia delle Entrate sui criteri di individuazione dell'aliquota IVA applicabile in presenza di lavori effettuati nell'ambito del c.d. superbonus di cui al d.l. n. 34/2020. L'agevolazione in esame trova, come noto, applicazione ove vengano eseguiti specifici interventi edilizi (c.d. trainanti) aventi ad oggetto:

- a) l'isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro di edifici, compresi quelli unifamiliari, con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo o dell'unità immobiliare sita all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- b) la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento e/o il raffrescamento e/o la fornitura di acqua calda sanitaria sulle parti comuni degli edifici, edifici unifamiliari o unità immobiliari site all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- c) interventi antisismici precedentemente ricompresi nel c.d. sismabonus di cui all'art. 16, commi da 1-bis a 1-septies, d.l. n. 63/2013.

Accanto a questi interventi, la disciplina del superbonus trova applicazione anche ai seguenti interventi c.d. aggiuntivi o trainati:

- d) interventi per l'efficientamento energetico degli edifici (sostituzione di serramenti e infissi; schermature solari; installazione di caldaie a biomassa o a condensazione di classe A e A+; ecc.);
- e) interventi per l'eliminazione delle barriere architettoniche, per favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione alle persone portatrici di handicap in situazione di gravità e anche se effettuati in favore di persone di età superiore a sessantacinque

anni;

f) installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici;

g) installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica sugli edifici o su strutture pertinenziali agli edifici;

h) installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati.

Una disciplina *ad hoc* è poi prevista dall'art. 1, commi da 219 a 224 della l. n. 160/2019 per i soggetti che sostengono spese per gli interventi di recupero o restauro della facciata degli edifici (c.d. *bonus* facciate).

2. La natura degli interventi edilizi realizzati nell'ambito del superbonus può, in alcuni casi, essere foriera di incertezze, alla luce del possibile disallineamento tra la disciplina contenuta nel testo unico sull'edilizia (d.P.R. n. 380/2001) e le differenti previsioni esistenti a livello regionale; previsioni che, in particolare, potrebbero comportare l'applicazione di un differente regime autorizzatorio per gli interventi superbonus e, in particolare, subordinare l'avvio dei lavori, a seconda dei casi, a permesso di costruire, segnalazione certificata di inizio attività (SCIA) o certificazione di inizio lavori asseverata (CILA).

In questo frangente, in un'ottica di razionalizzazione e snellimento degli adempimenti di ordine amministrativo previsti per l'accesso al superbonus, il comma 13-ter dell'art. 119 del d.l. n. 34/2020 prevede espressamente che:

*“gli interventi di cui al presente articolo, anche qualora riguardino le parti strutturali degli edifici o i prospetti, con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono **manutenzione straordinaria** e sono realizzabili mediante comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA)”*.

In base a tale disposizione, è possibile concludere che le opere ricomprese nel superbonus diano ordinariamente luogo ad un'attività di manutenzione straordinaria, salvo il caso in cui si inseriscano in un più ampio intervento di demolizione e ricostruzione degli edifici (come potrebbe avvenire, in particolare, nel caso di interventi antisismici); in tale ultima ipotesi,

sulla base della legislazione attualmente in vigore, le attività eseguite per la riqualificazione energetica degli edifici costituiscono vere e proprie opere di ristrutturazione edilizia, soggette all'apposito regime autorizzatorio di cui all'art. 3, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 380/2001.

3. Tenuto conto delle indicazioni ritraibili dalla consolidata prassi dell'Agenzia delle Entrate in relazione a fattispecie analoghe (v., da ultimo, [Risposta ad interpello n. 781/2021](#); [Risposta ad interpello n. 19/2021](#); [Risposta ad interpello n. 604/2020](#); [Risposta ad interpello n. 576/2020](#)), la qualificazione e il titolo edilizio rilasciato per la realizzazione degli interventi agevolati devono ritenersi decisive ai fini dell'individuazione dell'aliquota IVA applicabile alle prestazioni rese nell'ambito del superbonus.

Le prestazioni realizzate nell'ambito di un appalto avente ad oggetto opere di ristrutturazione edilizia sono, infatti, soggette, ai fini IVA, all'aliquota ridotta del 10% ai sensi del n. 127-*quaterdecies* della Tabella A parte III d.P.R. n. 633/1972. La prassi dell'A.f. (cfr. [risoluzione n. 10/E del 22 gennaio 2003](#) e [n. 157/E del 12 ottobre 2001](#)) ha precisato che l'aliquota IVA ridotta ivi prevista si applica *"a prescindere dalla tipologia degli edifici o delle opere oggetto degli interventi stessi"*. Tale agevolazione ha inoltre carattere oggettivo e, pertanto, può essere applicata in tutte le fasi relative all'esecuzione dei lavori di ristrutturazione edilizia (cfr., sul punto, la [risoluzione n. 287/E del 2007](#), che conferma che il regime previsto dal n. 127-*quaterdecies* della Tabella A parte III d.P.R. n. 633/1972 può essere *"esteso anche ai subappalti riguardanti parte dei lavori relativi alla costruzione del bene oggetto dell'appalto principale"* e nei rapporti consortili).

Le opere di manutenzione ordinaria o straordinaria, eseguite su edifici a prevalente destinazione abitativa privata, usufruiscono, invece, del peculiare regime dettato dall'art. 7, comma 1, lett. b), L. n. 488/1999 che, tuttavia, diversamente da quanto previsto per gli interventi di ristrutturazione edilizia: (i) riguarda solo le prestazioni rese direttamente a favore dei committenti/consumatori finali e, pertanto, non si applica nelle fasi intermedie di esecuzione e/o in caso di subappalto dei lavori (cfr. [circolare n. 71/E del 2000](#); [risoluzione n. 243/E del 2007](#)); (ii) è soggetto a limitazioni nel caso in cui, nell'ambito dell'intervento di manutenzione, vengano forniti *"beni significativi"*, il cui valore superi il 50% dell'intero corrispettivo della prestazione.

Più nel dettaglio, l'art. 7, comma 1, lett. b) cit. stabilisce:

"Ferme restando le disposizioni più favorevoli di cui all'articolo 10 del decreto del

Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e delle tabelle ad esso allegate, fino alla data del 31 dicembre 2000 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'articolo 31, primo comma, lettere a) (i.e. manutenzione ordinaria), b) (i.e. manutenzione straordinaria), c) (i.e. interventi di restauro e di risanamento conservativo) e d) (i.e. interventi di ristrutturazione edilizia), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Con decreto del Ministro 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".

La disposizione in commento risponde alla finalità di agevolare le prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di recupero del patrimonio edilizio, a prescindere dalle modalità contrattuali utilizzate per realizzare tali interventi (contratto di appalto o fornitura di beni con posa in opera - cfr. [circolare n. 15/E del 12 luglio 2018](#)). In linea con quanto sopra, qualora nell'ambito degli interventi di manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria siano impiegati beni costituenti una parte significativa del valore della prestazione, l'aliquota agevolata del 10% trova applicazione anche al bene significativo il cui valore non superi la metà di quello dell'intera prestazione di manodopera. Se, invece, il valore del bene significativo supera tale limite, l'aliquota del 10% si applica al bene solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di recupero e quello dei beni significativi. Sul valore residuo del bene significativo trova invece applicazione l'aliquota IVA nella misura ordinaria.

Sulla base della richiamata disciplina, si può quindi concludere che gli interventi posti in essere nell'ambito del superbonus possono:

A. fruire dell'aliquota agevolata del 10% prevista dal 127-*quaterdecies* della Tabella A parte III d.P.R. n. 633/1972, ove qualificati come interventi di ristrutturazione edilizia;

B. fruire dell'aliquota agevolata del 10% prevista dall' 7, comma 1, lett. b) L. n. 488/99, ove inseriti nell'ambito di interventi di manutenzione straordinaria; in quest'ultima ipotesi, peraltro, ove l'intervento comporti la fornitura di beni significativi (ascensori e

montacarichi; infissi esterni ed interni; caldaie; videocitofoni; apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria; sanitari e rubinetterie da bagno; impianti di sicurezza), occorrerà valutare se il relativo valore superi del 50% il valore del corrispettivo pattuito a livello negoziale, applicando l'aliquota ridotta fino a concorrenza dell'importo della prestazione di manutenzione agevolata. In questo frangente, occorrerà peraltro tenere conto del fatto che le "parti staccate" dei beni significativi concorrono a determinarne il valore solo se sono prive di autonomia funzionale rispetto agli stessi; ove, per contro, le parti staccate presentino una funzionalità autonoma e intrinseca (tale, in particolare, da apportare un *quid pluris*, in termini di utilità del bene significativo) la suddetta componente non rileverà nel computo del valore dei beni significativi (si pensi, ad esempio, al caso delle schermature solari che vengono forniti unitamente agli infissi e che, come conferma la [Risposta alla consulenza giuridica n. 10/2020](#), sono caratterizzati da una propria autonomia funzionale rispetto al manufatto principale e, pertanto, non concorrono a formare il valore dei beni significativi).