

# CAPITOLO 16

## Le aliquote

**Sommario:** 1. L'articolazione delle aliquote - 2. L'applicazione dell'aliquota ridotta - 3. Le ristrutturazioni edilizie - 4. I beni soggetti a più aliquote - 5. Le prestazioni accessorie - 6. Le spese accessorie - 7. Le prestazioni di servizi per la produzione di beni - 8. L'autovettura ad uso promiscuo - 9. La somministrazione di alimenti e bevande.

### 1. L'ARTICOLAZIONE DELLE ALIQUOTE

È fissata nella misura del 22% l'aliquota ordinaria dell'imposta (art. 16, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), vigente al momento di stampa della presente pubblicazione. Tuttavia, l'aliquota è ridotta:

- a) al 10% per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nella Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R.;
- b) al 4% per le operazioni indicate nella Parte II della Tabella A;
- c) al 5% per le operazioni indicate nella Parte II-*bis* della Tabella A.

Per le cessioni fatte dai produttori agricoli esonerati e indicate nella parte I della Tabella A si applicano le percentuali di compensazione forfetaria di cui al D.M. 12 maggio 1992, integrato con D.M. 30 dicembre 1997, D.M. 23 dicembre 2005, D.M. 26 gennaio 2016, D.M. 27 gennaio 2017 (modificato con D.M. 2 febbraio 2018, D.M. 29 marzo 2019, D.M. 5 giugno 2020 e D.M. 10 febbraio 2021) e 27 agosto 2019 (modificato con il D.M. 5 febbraio 2021). Lo stesso dicasi per i passaggi di prodotti ai soggetti indicati all'art. 34, comma 2, lett. c), che applicano il regime speciale di detrazione previsto per l'agricoltura.

Il pagamento di un acconto su una cessione (o una prestazione) da realizzarsi è un'operazione da assoggettare alla stessa aliquota del bene ceduto.

#### **D.L. 19 maggio 2020, n. 34**

L'art. 124 dispone che:

- si applica l'aliquota IVA del 5% sulle cessioni di beni necessari per il contenimento e la gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, indicati al n. 1-*ter*.1 della Tabella A, parte II-*bis*, quali mascherine chirurgiche, mascherine Ffp2 e Ffp3, articoli di abbigliamento protettivi per finalità sanitarie quali guanti in lattice, in vinile e in nitrile, ecc.;

- le suddette cessioni di beni effettuate entro il 31 dicembre 2020 sono esenti dall'IVA, con diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19 comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

### **Legge 30 dicembre 2020, n. 178**

L'art. 1 dispone che:

- comma 452: fino al 31 dicembre 2022 "le cessioni della strumentazione per la diagnostica COVID-19 che presentano i requisiti applicabili di cui alla Direttiva n. 98/79/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 ottobre 1998, o al Regolamento UE n. 2017/745 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2017, o in altra normativa dell'Unione Europea applicabile e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tale strumentazione sono esenti dall'IVA, con diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19, comma 1";
- comma 453: in deroga al n. 114 della Tabella A, Parte III, "le cessioni di vaccini contro il COVID-19, autorizzati dalla Commissione europea o dagli stati membri, e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tali vaccini sono esenti dall'IVA, con diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19, comma 1".

## **2. L'APPLICAZIONE DELL'ALIQUOTA RIDOTTA**

Si applica l'aliquota ridotta del 4% (e non quella ordinaria) per le fattispecie indicate nella Tabella A, parte II del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, anche in relazione ai nn. 21, 21-bis, 24 e 26 per determinate cessioni nel settore edile ed al punto 39 per prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alle opere di cui ai precedenti punti 21 e 21-bis.

Chi vuole beneficiare della riduzione di aliquota ha l'onere di provare i fatti fornendo gli elementi per dimostrare tale diritto. Il problema della distinzione tra aliquota ordinaria e aliquota agevolata consegue alla necessità della dichiarazione di parte relativamente ai citati numeri 21, 21-bis, 24 e 26.

<b>ALIQUOTA DEL 4% (TABELLA A - PARTE SECONDA)</b>	
<b>n.</b>	<b>descrizione</b>
21)	case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al Decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella G.U. n. 218 del 27 agosto 1969, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. In caso di dichiarazione mendace nell'atto di acquisto, ovvero di rivendita nel quinquennio dalla data dell'atto, si applicano le disposizioni indicate nella predetta nota (1)
21-bis)	costruzioni rurali destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, cedute da imprese costruttrici, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, sempre che ricorrano le condizioni di cui all'art. 9, comma 3, lett. c) ed e), del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, nella Legge 26 febbraio 1994, n. 133
24)	beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati di cui all'art. 13 della Legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, delle costruzioni rurali di cui al n. 21-bis)
26)	assegnazioni, anche in godimento, di case di abitazione di cui al n. 21) fatte ai soci da cooperative edilizie e loro consorzi.
<p>(1) Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 2% dell'imposta di registro sulla "prima casa" agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:</p> <p>a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del Comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;</p> <p>b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare;</p> <p>c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni in argomento.</p> <p>In caso di cessioni soggette ad IVA le suddette dichiarazioni, di cui alle lettere a), b) e c), comunque riferite al momento in cui si verifica l'effetto traslativo, possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.</p> <p>Le agevolazioni, sussistendo le suddette condizioni, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile, limitatamente ad una per ciascuna categoria, classificate o classificabili nelle categorie C/2, C/6 e C/7 che siano destinate al servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.</p> <p>Nel caso di dichiarazione mendace o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito dell'immobile prima che siano trascorsi 5 anni dalla data dell'acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria nonché la sanzione del 30% delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'IVA, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate presso</p>	

**ALIQUOTA DEL 4% (TABELLA A - PARTE SECONDA)**

cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza d'imposta fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'aliquota agevolata nonché la sanzione del 30% della differenza. Sono dovuti gli interessi di mora di cui all'art. 55, comma 4, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

**Avvertenza**

L'aliquota del 2% dell'imposta di registro si applica anche per gli atti di acquisto che non soddisfano la lettera c) se i requisiti delle lettere a) e b) si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato in regime agevolato, a condizione che quest'ultimo sia alienato entro un anno dalla data dell'atto; in mancanza della cessione, all'atto acquistato si applica la procedura di recupero dell'imposta.

### 3. LE RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE

Si applica l'aliquota del 10% per le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, comma 1, lett. a), b), c) e d), Legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata (art. 7, comma 1, lett. b), Legge 23 dicembre 1999, n. 488).

La norma agevola gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, comprese le piccole riparazioni eseguite sul fabbricato e sui relativi impianti tecnologici e quelle obbligatorie (circ. 7 aprile 2000, n. 71/E).

Il D.M. 29 dicembre 1999 individua i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni, ai quali si applica l'aliquota ridotta fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni.

#### **I beni agevolati**

- a) ascensori e montacarichi;
- b) infissi esterni ed interni;
- c) caldaie;
- d) videocitofoni;
- e) apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- f) sanitari e rubinetterie da bagno;
- g) impianti di sicurezza.

### 4. I BENI SOGGETTI A PIÙ ALIQUOTE

Verificandosi l'uso promiscuo di una fornitura (ad esempio il gas metano usato sia per il riscaldamento sia per la cottura di cibi e la produzione di acqua calda) si applica l'aliquota ordinaria (ris. 29 aprile 2003, n. 97/E).

## 5. LE PRESTAZIONI ACCESSORIE

Gli addebiti per le spese di trasporto, posa in opera, imballaggio, confezionamento e fornitura di recipienti o contenitori sono soggetti alla medesima aliquota del bene (o del servizio) a cui si riferiscono. Ogni prestazione accessoria ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi concorre alla formazione della base imponibile dell'operazione principale se la prestazione è fornita dal cedente o se è effettuata da terzi per suo conto ed a sue spese.

Cessione di mais	10.000,00 +
Trasporto Vs/magazzino	<u>100,00 =</u>
Imponibile	10.100,00 +
IVA 4%	<u>404,00 =</u>
Totale fattura	10.504,00

**Avvertenza**  
Si applica l'aliquota stabilita per la cessione del bene anche sull'imponibile delle spese di trasporto; se queste sono addebitate autonomamente sono soggette all'aliquota ordinaria del 21%.

L'interesse applicato sul pagamento dilazionato del corrispettivo pattuito è un costo accessorio. Se l'operazione principale è non imponibile, anche gli interessi hanno la stessa natura di "non imponibilità" (R.M. 4 agosto 1976, n. 410033).

## 6. LE SPESE ACCESSORIE

Se la fattura ha per oggetto la cessione di beni soggetti ad aliquote diverse, il corrispettivo delle spese accessorie va ripartito in proporzione alle diverse basi imponibili.

Merce al 22%	2.000 +
Merce al 10%	<u>3.000 =</u>
Totale merce	5.000 +
Spese di trasporto	<u>500 +</u>
Totale	5.500 +
IVA 22% su € 2.200 (a)	484 +
IVA 10% su € 3.300 (b)	<u>330 =</u>
Totale fattura	6.314

(a) 2.000,00 per merce + 100,00 per spese di trasporto.

(b) 3.000,00 per merce + 300,00 per spese di trasporto.

Se l'operazione principale è esente da IVA, anche i diritti di incasso hanno lo stesso trattamento di esenzione per effetto della regola di accessorietà.

Un'operazione è considerata accessoria solo se la stessa si realizza tra le parti che hanno determinato l'operazione principale, cioè nel rapporto cedente-cessionario (R.M. 8 marzo 1988, n. 550145). Si applica l'aliquota ordinaria in caso contrario.

## **7. LE PRESTAZIONI DI SERVIZI PER LA PRODUZIONE DI BENI**

Ai sensi dell'art. 16, comma 3, per le prestazioni di servizio dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione "di beni e per quelle dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili (circ. 6 dicembre 1975, n. 43/503912)".

Le prestazioni di servizi che hanno per oggetto la produzione di beni comprendono anche quelle di montaggio, assiemaggio, modificazione, adattamento o perfezionamento, anche se relative a semilavorati o parti degli stessi beni (art. 1, comma 7, D.L. 30 dicembre 1991, n. 417).

Indipendentemente dal fatto che la produzione si realizzi a ciclo integrato o meno, è da tener presente che per "produzione" deve intendersi non solo la trasformazione della materia prima in prodotto finito o in semilavorato, ma anche tutte le altre operazioni, anche di perfezionamento, compiute, qualunque sia la veste del committente, nelle varie fasi attraverso le quali essa si realizza. Pertanto, rientrano nel concetto di produzione.

## **8. L'AUTOVETTURA AD USO PROMISCUO**

Il soggetto disabile per usufruire dell'aliquota ridotta del 4% per l'acquisto del veicolo deve essere in possesso di una certificazione che accerta la "specificata disabilità" ai sensi della Legge 5 febbraio 1992, n. 104 e della documentazione richiesta dal D.M. 16 maggio 1986.

Nel caso di beni strumentali all'attività lavorativa, la normativa consente di esercitare la detrazione dell'IVA o la deduzione del costo in quanto il bene è necessario per lo svolgimento dell'attività". Si tratta di disposizioni che non sono inconciliabili con le norme agevolative dettate a favore di soggetti disabili. In effetti, con riferimento alla detrazione IVA ... lo stesso non è condizionato alla circostanza che l'imposta sia stata applicata in misura ridotta".

Se il veicolo è utilizzato non esclusivamente nell'attività, la detrazione è ammessa nella misura del 40% (risposta 1° luglio 2021, n. 454).

### **9. LA SOMMINISTRAZIONE DI ALIMENTI E BEVANDE**

Si applica l'aliquota del 10% sulle "somministrazioni di alimenti e bevande, effettuate anche mediante distributori automatici; prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto forniture o somministrazioni di alimenti e bevande", ai sensi del n. 121) della Parte III della Tabella A.

Il precedente n. 80) applica tale aliquota alle "preparazioni alimentari non nominate né comprese altrove (v.d. 21.7), esclusi gli sciroppi di qualsiasi natura". Tale disposizione è stata oggetto di interpretazione con l'art. 1, comma 40, Legge 30 dicembre 2020, 178, secondo cui nella nozione "rientrano anche le cessioni di piatti pronti e di pasti che siano stati cotti, arrostiti, fritti o altrimenti preparati in vista del loro consumo immediato, della loro consegna a domicilio o dell'asporto".

