

Fiscalità Edilizia

**IVA AL 10% E “BENI SIGNIFICATIVI”:
I CHIARIMENTI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE NELLA CM 15/E/2018**

Le parti staccate dei cd. *beni significativi*, forniti nell’ambito di interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria su immobili a destinazione abitativa, godono dell’aliquota IVA al 10%, se sono dotati di autonomia funzionale.

È quanto viene chiarito dall’Agenzia delle Entrate con la **Circolare 15/E del 12 luglio 2018**, che interviene sulla disciplina dei “*beni significativi*” forniti nell’ambito di interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, di recente oggetto di una norma di interpretazione autentica da parte della legge di Bilancio 2018¹.

Come noto, l’art. 7 della legge n. 488/1999 (*Finanziaria* del 2000) ha introdotto **l’aliquota agevolata al 10% per i lavori di manutenzione straordinaria e ordinaria se eseguiti su immobili a prevalente destinazione abitativa**. L’agevolazione include le prestazioni di servizi, le materie prime e semilavorate necessarie per la realizzazione degli interventi, e i beni forniti dallo stesso soggetto che esegue i lavori, a condizione che non costituiscano una parte significativa del valore delle cessioni effettuate nel quadro dell’intervento.

Per **alcuni beni**, invece, **sussiste la presunzione che il loro valore assuma una certa rilevanza rispetto al valore della manodopera necessaria per installarli**, per cui l’IVA agevolata al 10% si applica solo entro un determinato ammontare riferito al loro costo.

Si tratta dei cd. *beni significativi* individuati tassativamente dal **DM del 29 dicembre 1999** e, nello specifico, sono:

- ascensori e montacarichi;
- infissi esterni ed interni;
- caldaie;
- videocitofoni;
- apparecchiature di condizionamento e riciclo dell’aria;
- sanitari e rubinetterie da bagno;
- impianti di sicurezza.

Sulla fornitura dei beni sopra detti, infatti, l’aliquota IVA ridotta al 10% si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all’intervento, mentre sul valore eccedente si applica l’aliquota ordinaria del 22%.

Se, ad esempio, il costo totale dell’intervento è €10.000, di cui il valore della manodopera è €4.000 e il costo dei beni significativi (es. rubinetteria e sanitari) è €6.000, l’IVA al 10% si applicherà, su questi ultimi, solo sino a concorrenza del valore della manodopera, quindi su €4.000, mentre sulla parte eccedente, pari a €2.000, si applicherà l’aliquota ordinaria del 22%².

¹ Cfr. art. 1, comma 19, della L. 205/2017, e ANCE “*Legge di Bilancio 2018 – Focus fiscale*” - ID n. 31242 del 26 gennaio 2018.

² Cfr. ANCE “*Ristrutturazioni edilizie – Nuova guida dell’Agenzia delle Entrate*” - ID n. 31984 del 19 marzo 2018.

Esempio: Applicazione dell'IVA al 10% sui beni significativi

PRESTAZIONE/ BENE	VALORE/COSTO	IVA		
		BASE IMPONIBILE	ALIQUOTA	IMPOSTA
Manodopera	€ 4.000	€ 4.000	10%	€ 400
Sanitari/rubinetterie	€ 6.000	€ 4.000	10%	€ 400
		€ 2.000 (€ 6.000 – € 4.000)	22%	€ 440
TOTALE	€ 10.000	€ 10.000	-	€ 1.240

IDENTIFICAZIONE DEI BENI SIGNIFICATIVI

Viene innanzitutto chiarito che l'elenco dei beni significativi fornito dal DM del 29 dicembre 1999 è da considerarsi tassativo ma non in senso squisitamente tecnico per cui devono essere classificati come "significativi" anche i beni che hanno la medesima funzionalità di quelli espressamente menzionati nell'elenco.

A titolo esemplificativo viene citata la stufa a pellet che va assimilata alla caldaia, e dunque classificata come bene significativo, solo se utilizzata per il riscaldamento e per produrre acqua sanitaria, ma non se utilizzata soltanto per il riscaldamento dell'ambiente.

PARTI STACCATE DEI "BENI SIGNIFICATIVI"

In caso di fornitura di "beni significativi" e di parti staccate degli stessi, va considerato quanto disposto dalla legge di Bilancio 2018, che ha fornito una norma di interpretazione autentica dell'art.7, co.1, lett. b) della legge 448/1999, volta proprio ad individuare, in questa ipotesi, il corretto valore dei beni significativi.

A tal riguardo, la norma ha chiarito che le parti staccate, concorrono, o meno, al valore dei beni, a seconda se siano a questi strettamente connessi, oppure dotati di una propria autonomia funzionale.

Difatti, le componenti:

- **confluiscono nel valore del bene significativo**, da assoggettare ad IVA al 10% solo sino a concorrenza del valore della manodopera impiegata per l'intervento, **qualora siano strettamente legati al funzionamento del bene stesso**,
- **confluiscono nel valore della prestazione** (manodopera più materie prime, semilavorati e "beni non significativi"), da assoggettare totalmente ad IVA al 10%, **qualora siano dotati di una propria autonomia funzionale rispetto al bene stesso**.

In merito alle componenti dei beni significativi, quindi, si pone il problema di verificare se le stesse assumano rilevanza autonoma, oppure no.

A questo scopo, la Circolare fornisce degli **esempi pratici**, citando beni come le **tapparelle**, le **zanzariere** e le **grate** che tipicamente sono componenti **comprese nella cessione degli infissi** (bene significativo).

Per le **grate di sicurezza**, che non sono riconducibili ad alcuna delle categorie di beni significativi, né possono essere considerate alla stregua di parti/componenti separate degli infissi, il valore delle stesse confluisce sempre nel valore complessivo della prestazione, da assoggettare all'aliquota del 10%.

Discorso a parte va fatto, invece, per **tapparelle** e le **zanzariere**. Per tali elementi, infatti, occorre distinguere se siano, o meno, integrate strutturalmente negli infissi.

Tapparelle e zanzariere non strutturalmente integrate negli infissi

In questo caso, tali elementi hanno funzioni diverse da quelle prettamente legate all'uso degli infissi, volti di norma all'isolamento termico e al completamento dell'edificio. Dunque, le stesse **godono di una propria autonomia funzionale** e quindi, nell'ipotesi di un intervento di manutenzione che abbia ad oggetto l'installazione degli infissi e delle tapparelle o delle zanzariere, **l'IVA al 10 % si applicherà:**

- sul **corrispettivo dei lavori di manutenzione, comprensivo** delle materie prime utilizzate nell'intervento e del **costo delle tapparelle o delle zanzariere;**
- **sul costo dell'infisso, sino a concorrenza del valore della prestazione** di cui al punto precedente.

Sulla parte eccedente del valore si applicherà l'aliquota ordinaria del 22%.

Se, ad esempio, il costo dell'infisso è pari a € 1.000, il costo della tapparella è pari a € 200 e il costo della manodopera è pari a € 400, l'IVA si applicherà:

- con **l'aliquota del 10%** sul valore della manodopera più il costo della tapparella, dunque su € 600 e sul costo dell'infisso, sino a concorrenza del valore della prestazione (comprensivo del costo delle tapparelle) dunque € 600 (su un totale di € 1.200);
- con **l'aliquota del 22%** sul costo dell'infisso, eccedente il valore della manodopera più il costo delle tapparelle, dunque su € 400 (€ 1000 - € 600 = € 400).

Esempio A: Tapparella o Zanzariera funzionalmente autonoma rispetto all'infisso

PRESTAZIONE/ BENE	VALORE/COSTO	IVA		
		BASE IMPONIBILE	ALIQUTA	IMPOSTA
Manodopera	€ 600	€ 600	10%	€ 60
Tapparella/Zanzariera	(€400 + €200)			
Infisso	€ 1.000	€ 600	10%	€ 60
		€ 400	22%	€ 88
TOTALE	€ 1.600	€ 1.600	-	€ 208

Tapparelle e zanzariere strutturalmente integrate negli infissi

Diversamente, ai fini IVA, le **tapparelle** o le **zanzariere** non assumono autonoma rilevanza rispetto agli infissi, qualora siano **strutturalmente integrate negli stessi**. In tal caso, quindi, il **valore degli infissi deve comprendere anche del loro valore**.

Se, ad esempio, il costo dell'infisso è pari a € 1.000, il costo delle tapparelle è pari a € 200 e il costo della manodopera è pari a € 400, l'IVA si applicherà:

- con l'**aliquota del 10%**, sul valore della manodopera € 400, e sul costo dell'infisso comprensivo del costo delle tapparelle (€1.000 + € 200 = € 1.200), ma sino a concorrenza del valore complessivo della prestazione dunque € 400;
- con l'**aliquota del 22%**, sul costo dell'infisso e delle tapparelle, eccedente il valore della manodopera (€ 1.200 - € 400 = € 800).

Esempio B: Tapparella o Zanzariera integrata nell'infisso

PRESTAZIONE/ BENE	VALORE/COSTO	IVA		
		BASE IMPONIBILE	ALIQUOTA	IMPOSTA
Manodopera	€ 400	€ 400	10%	€ 40
Tapparella/Zanzariera	€1.200	€ 400	10%	€ 40
Infisso	(€200 + €1.000)	€ 800	22%	€ 176
TOTALE	€ 1.600	€ 1.600	-	€ 256

SOSTITUZIONE DI UNA SOLA COMPONENTE DEI BENI SIGNIFICATIVI

Viene, inoltre, chiarito come comportarsi ai fini Iva nell'ipotesi di **mera sostituzione** di una **componente staccata del bene significativo**, come nell'ipotesi della sostituzione del bruciatore di una caldaia.

Se l'intervento è esclusivamente finalizzato alla sostituzione/installazione della componente senza comprendere anche l'installazione del bene significativo, ai fini IVA, il valore della parte staccata è attratto nel valore della prestazione di servizi (manodopera, più materie prime e semilavorati), da assoggettare complessivamente all'aliquota agevolata del 10%.

VALORE DEL BENE SIGNIFICATIVO E FATTURAZIONE

Per quanto riguarda, invece, la determinazione del valore del bene significativo, viene precisato che esso **non include il cd. mark-up**, ovvero il margine aggiunto dal prestatore al costo di produzione o al costo di acquisizione del bene significativo, per determinare il prezzo finale di cessione.

Pertanto, il **“valore” del bene significativo**, da assumere per l'applicazione dell'IVA al 10%, è **solo il costo “originario” dello stesso**, individuato differentemente a seconda se il fornitore/prestatore sia anche il produttore, o meno.

In particolare:

- **se il prestatore è anche il produttore del bene**, il valore da assumere è pari al relativo costo di produzione, comprensivo degli oneri che concorrono alla realizzazione del medesimo bene (il costo di produzione non può, in particolare, essere inferiore al costo delle materie prime utilizzate ed al costo della manodopera impiegata). In virtù del principio contabile OIC 13

(Rimanenze), nel “costo di produzione” vanno compresi, oltre ai costi direttamente imputabili al prodotto, anche i costi indiretti (c.d. costi generali di produzione) sostenuti nel corso della produzione dei beni (come l’ammortamento di beni materiali e immateriali che contribuiscono alla produzione, le manutenzioni e le riparazioni, ecc.), ad esclusione dei costi generali e amministrativi e dei costi di distribuzione dei prodotti. Inoltre, nel caso in cui il fornitore dei beni significativi sia un’impresa individuale, il valore della manodopera impiegata (compresa tra gli oneri che concorrono alla produzione dei beni significativi) può essere determinato tenendo conto della remunerazione del titolare dell’impresa;

- **se il fornitore non produce il bene significativo**, ma lo acquista da terzi, il **valore** del bene, ai fini dell’individuazione dell’aliquota IVA applicabile, **non può essere inferiore al suo valore di acquisto**.

In merito alle **modalità di fatturazione** viene evidenziato, invece, che al fine di evidenziare la corretta applicazione dell’aliquota IVA nella misura del 10% all’intervento di manutenzione, è necessario che la fattura indichi puntualmente il corrispettivo complessivo dell’operazione, comprensivo del valore dei beni significativi forniti nell’ambito dell’intervento e il valore dei beni medesimi, evidenziando separatamente l’ammontare dell’imposta con applicazione dell’aliquota nella misura del 10% e l’ammontare dell’imposta risultante dall’applicazione dell’aliquota ordinaria (sul punto, nella CM 15/E/2018 in commento, viene fornito un esempio numerico, al quale si rinvia).

In ogni caso, vengono fatti salvi i comportamenti difforni tenuti dai contribuenti sino allo scorso 31 dicembre 2017, ossia sino all’emanazione della norma di interpretazione autentica introdotta dalla legge di Bilancio 2018 (che ha efficacia retroattiva), ferma restando l’impossibilità di ottenere il rimborso dell’eventuale IVA applicata in misura maggiore sulle operazioni effettuate entro la medesima data.

BENI FORNITI NELL’AMBITO DI INTERVENTI INCISIVI DI RECUPERO

Come precisato dall’Agenzia delle Entrate, la norma della legge di Bilancio 2018, così come la disciplina dei “beni significativi”, non interessa i beni impiegati negli interventi di recupero incisivo degli immobili (restauro e risanamento o ristrutturazione edilizia conservativa, di cui, rispettivamente, alle lett.c-d, dell’art.3 del DPR 380/2001).

In questi casi, infatti, si applica l’aliquota del 10%:

- ai contratti di appalto, aventi ad oggetto gli interventi di cui sopra, effettuati su immobili a qualsiasi uso destinati (quindi, anche non abitativi) – n.127-*quaterdecies*, Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/1972;
- alle cessioni dei beni (escluse le materie prime e semilavorate), forniti per la realizzazione dei medesimi interventi, senza ulteriori condizioni (ossia anche qualora siano acquistati direttamente dal committente e non accompagnati dalla relativa posa in opera e a prescindere dalla circostanza che il loro valore sia prevalente, o meno, rispetto a quello della prestazione di servizi – n.127-*terdecies*, Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/1972.