



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018

N.RF034

INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 5

OGGETTO	MANUTENZIONI SU ABITAZIONI - IL VALORE DEI BENI SIGNIFICATIVI
RIFERIMENTI	ART. 1 C. 19 L. ART. 7 C. 1 LETT. B) L. 488/99 - CM 78/2000, CM 98/2000, CM 12/2016
CIRCOLARE DEL	22/02/2018

Sintesi: la Legge di Bilancio per il 2018 con norma di interpretazione autentica

- attribuendo forza di legge ai precedenti interventi di prassi (nulla si modifica, nella sostanza)
- specifica i criteri per l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10% per la fornitura di beni significativi nell'ambito dei lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria, chiarendo che la determinazione del valore dei 'beni significativi' deve essere effettuata
 - con riferimento all'accordo contrattuale tra le parti
 - che devono tenere conto solo di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi
 - che non può, tuttavia, essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi.

Come noto, la manutenzione di fabbricati (o porzioni di essi) a **prevalente destinazione abitativa** è oggetto di un agevolazione in materia di Iva applicabile (Iva 10%):

- introdotta con norma specifica (art. 7 c. 1 lett. b) L. 488/99, e non, dunque, nell'ambito della Tab. A/II del Dpr 633/72)
- inizialmente prevista in via temporanea e, successivamente, posta a regime (L.191/2009).

Le prestazioni aventi a oggetto interventi:

➔ di **manutenzione ordinaria e straordinaria** (art. 3 c. 1 lett. a) e b) Dpr 380/2001)

fruiscono:

- **dell'aliquota IVA agevolata del 10%**
- **se eseguiti su edifici a prevalente destinazione abitativa privata**

a nulla rilevando se si tratti di interventi posti in essere:

- mediante contratto **d'appalto** (art. 1655 CC) o di **prestazione d'opera** (art. 2222 CC)
- o mediante **cessione di beni con posa** in opera (art. 1470 CC)

OPERAZIONI ESCLUSE

Rimangono escluse dalla disposizione in commento:

- ✓ le **prestazioni rese da professionisti** (ingegneri, geometri, architetti, ecc.) in quanto non hanno a oggetto la "materiale esecuzione" dell'intervento
- ✓ gli interventi di **restauro/risanamento conservativo** e di **ristrutturazione** (art. 3 c. 1 lett. c) e d) Dpr 380/2001): l'aliquota Iva è sempre del 10% indipendentemente dai "beni significativi"
- ✓ **subappalti**

FABBRICATI AGEVOLATI

Risultano agevolate:

➔ le **single unità immobiliari a destinazione abitativa**

Esempio: A/2 situato all'ultimo piano di una "palazzina uffici" (anche laddove concretamente utilizzata anch'essa quale ufficio in violazione delle norme urbanistiche).

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 – Email: info@redazionefiscale.it

- le **parti comuni** di **fabbricati a “prevalente destinazione abitativa”**, dovendosi fare riferimento a quelli:
- che hanno più del 50% della superficie sopra terra destinata ad uso abitativo privato (non essendo, al contrario, necessaria la sussistenza dei requisiti della “Legge Tupini”)
 - l’agevolazione si applica anche in relazione alle quote millesimali corrispondenti alle unità non abitative situate nell’edificio.

Esempi: l’aliquota Iva del 10%

- si applica per la manutenzione della facciata di un palazzo di 3 piani in cui il piano terra è destinato a negozi
- non si applica alla tinteggiatura di un ufficio (A/10) situato in una palazzina residenziale (anche se di fatto adibita ad abitazione).

- le **pertinenze** delle unità di cui sopra.

Fabbricati a “prevalente destinazione abitativa privata”: vi rientrano:

- **edifici di edilizia residenziale pubblica**, se destinati alla residenza di privati (es: IACP, ecc.)
- **edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso**, se costituiscano “stabile residenza” di collettività (es: orfanotrofi, ospizi, brefotrofi, conventi; al contrario, sono **privi del carattere di stabile residenza le scuole, le caserme e gli ospedali**).

BENI IMPIEGATI NELL’INTERVENTO

L’applicazione dell’**aliquota IVA agevolata al 10%:**

- *“riguarda le prestazioni di servizi complessivamente intese”*
- per cui la stessa **si estende**, in linea generale, anche **alle materie prime, semilavorati, materiali di consumo** utilizzati per eseguire i lavori (oltre, ovviamente, alla cd. “manodopera”, intesa come l’addebito della prestazione di lavoro dell’imprenditore/soci e dei loro dipendenti/subappaltatori), dovendo tuttavia escludere a determinate condizioni i componenti e parti staccate (quando presentato **autonomia funzionale**)

Tali beni:

- **confluiscono nel valore della prestazione**
- **e non è necessaria una loro distinta indicazione in fattura.**

BENI SIGNIFICATIVI

Alla suddetta regola, come precisato dalla CM 71/2000 **fanno eccezione i cd “beni significativi”** la cui individuazione è effettuata tassativamente dal DM del 29/12/99:

▪ ascensori e montacarichi	▪ apparecchiature di condizionamento e riciclo dell’aria
▪ infissi esterni e interni	▪ sanitari e rubinetterie da bagno
▪ caldaie	▪ impianti di sicurezza
▪ video citofoni	



Nota: l’Agenzia ha precisato che rientrano nell’elenco anche le stufe a pellet, purché svolgano anche funzione di caldaia (risposta interpello n. 954-31/2014). Si ritiene che tale requisito vada individuato nel concetto di “impianto termico” (potenza nominale > 5 Kw e canna fumaria fissa).

In presenza di tali beni

- l’aliquota IVA del 10% si applica **solo fino a concorrenza del valore della prestazione**
- considerato al netto del valore dei predetti beni.

Tale "limite" di valore va individuato sottraendo:

- dall'importo complessivo della prestazione (intero corrispettivo dovuto)
 - il valore dei "beni significativi".
- ➔ mentre sia quello delle materie prime e semilavorate sia degli altri beni necessari per l'esecuzione dei lavori non va determinato autonomamente in quanto confluisce nel valore della manodopera.

In pratica, occorre:

a)	individuare il valore "complessivo" della prestazione
b)	individuare il valore dei beni significativi
c)	sottrarre dal corrispettivo il valore dei beni significativi ; il risultato costituisce il limite di valore entro cui anche alla fornitura del bene significativo è applicabile l'aliquota del 10%.
d)	il residuo va assoggettato alla aliquota ordinaria del 22%

SITUAZIONI POSSIBILI	
se valore bene significativo < 50% intera prestazione	<p>l'aliquota Iva del 10% si applica all'intero corrispettivo</p> <p><u>Esempio</u> : nel caso in cui il valore:</p> <ul style="list-style-type: none"> - complessivo della prestazione è pari a € 8.000 - del bene significativo è pari a € 4.000 <p>l'iva al 10% si applica sul valore complessivo della prestazione cioè su € 8.000</p>
se valore bene significativo > 50% intera prestazione	<p>si applica l'aliquota Iva:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ del 10%, alla differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello dei beni significativi ▪ del 10%, alla parte del valore dei beni significativi corrispondente alla differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello dei soli beni significativi ▪ l'aliquota del 22%, alla restante parte del valore dei beni significativi <p><u>Esempio</u>: se l'importo complessivo della prestazione è di €.1.000 e l'importo del bene significativo ammonta a €.800, l'aliquota Iva agevolata si applicherà ad un importo di €.400, mentre ai restanti €. 600 si applicherà l'IVA al 22%.</p>

Pertanto, a prescindere dal fatto che le operazioni poste in essere siano riconducibili:

- ad una "**cessione con posa in opera**" (prevalenza del valore dei beni rispetto alla prestazione complessiva, senza che vi sia una particolare personalizzazione del prodotto)
 - ad un **contratto di appalto con fornitura anche del materiale** (art. 1658 CC) o più genericamente di una prestazione d'opera (art. 2222 CC)
- ➔ l'aliquota **IVA del 10%** è applicabile al valore degli beni costruiti dall'azienda installatrice entro i limiti previsti per i "beni significativi".

INDIVIDUAZIONE DEL VALORE DEI "BENI SIGNIFICATIVI"

NOVITA' – Sulla individuazione del valore dei beni significativi, il c. 19 della Legge di Bilancio per il 2018 chiarisce che fa fatto riferimento:

- ➔ **agli accordi contrattuali**
- ➔ che devono tenere conto solo di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi e, dunque, sia delle **materie prime** che della **manodopera impiegata** per la produzione degli stessi
- ➔ che **non può, tuttavia, essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi**.

Accordi contrattuali: il Legislatore riprende quanto chiarito dall'Agenzia con la CM 71/2000:



CM 71/2000: "assume rilievo l'art. 13 del D.P.R. n. 633 del 1972 in base al quale la base imponibile Iva è costituita dall'ammontare dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali. **Come valore dei beni elencati nel decreto ministeriale 29 dicembre 1999 deve quindi essere assunto quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti nell'esercizio della loro autonomia privata**".

Viene ulteriormente previsto che gli accordi contrattuali:

- devono tener conto degli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi (materie prime e manodopera impiegata)
- prevedendo quale **limite minimo** il prezzo di acquisto dei beni stessi

In sostanza, con riferimento all'applicazione dell'aliquota IVA agevolata, si limita la potestà impositiva delle parti, stabilendo che il valore stabilito dagli accordi contrattuali

→ per il **fornitore non produttore del bene significativo**:

- ✓ non può essere inferiore al prezzo di acquisto del bene stesso

→ **ove il fornitore sia anche il produttore dei beni significativi**: il limite minimo è al prezzo di acquisto dei beni, tenendo conto di tutti gli **oneri di "diretta imputazione"** che concorrono alla produzione dei beni stessi da individuare:

- ✓ sia nelle **materie prime**
- ✓ che nella **manodopera diretta** (operai della produzione) impiegata per la produzione degli stessi (potendo dunque escludere qualsiasi altro costo di "indiretta imputazione": ammortamento dei macchinari, parte del costo del personale non della produzione, ecc.).

Anche in questo caso si riprendono precedenti chiarimenti dell'Agenzia (**CM 98/2000 p.to 4.1.2, RM 25/2015**).

LIMITE MINIMO

Posto che il fornitore tende ad attribuire il minor valore possibile ai beni significativi (così da applicare ad un maggiore importo l'aliquota ridotta del 10%, agevolando il cliente

- viene posto un **limite minimo**, costituito dal prezzo di acquisto del bene
- **escludendo dunque qualsiasi ricarico** (il produttore lo applicherà nell'ambito dei propri conteggi in sede di preventivo dei lavori, ma lo dovrà imputare in fattura ai costi diversi dal bene significativo).

Naturalmente laddove il fornitore abbia indicato sul preventivo di spesa un valore superiore a tale limite minimo, dovrà fare riferimento al primo importo (derivante dagli "accordi contrattuali").



ATTENZIONE: al fine di dimostrare il prezzo di acquisto, sembra opportuno utilizzare, per il fornitore che sia anche il produttore dei beni significativi, i dati provenienti dalla contabilità industriale, o in sua mancanza, eventuali schede analitiche di costo da esibire in sede di verifica.

Per il fornitore non produttore del bene significativo sarà sufficiente esibire la fattura di acquisto.

Per le imprese di piccole dimensioni, sarebbe utile tenere una distinta annotazione degli acquisti riferiti ai singoli "beni significativi", nonché una distinta delle ore lavorate per la loro produzione.



SUBAPPALTO - DUBBIO: ai fini dell'individuazione del valore minimo da attribuire **andrà chiarito**:

- se sia ammesso applicare il medesimo prezzo di acquisto + oneri accessori sostenuti dal subappaltatore (senza ricarico), come si ritiene, considerata la natura "agevolativa" della disposizione
- oppure si debba fare obbligatoriamente riferimento all'intera fattura del subappaltatore (considerando l'installazione quale onere accessorio di acquisizione del bene significativo addebitato al cliente e operando, in sostanza, come il "produttore" del bene che individua un costo "di realizzazione").

Esempio1

FORNITORE DEL BENE NON PRODUTTORE DELLO STESSO

Il Sig. Verdi incarica la ditta Idraulica Srl per la fornitura e posa in opera di una nuova caldaia per la sua abitazione. La Srl procede quindi:

- ad acquistare la caldaia da un produttore per € 4.000 + Iva 22%
- a far sottoscrivere apposito **preventivo per un costo complessivo di € 5.500 + Iva**, imputato come segue:
 - **€ 4.000 per il costo della caldaia** (pari al costo dal produttore, senza sia tenuto ad evidenziare alcun ricarico).
 - **€ 1.500** per la prestazione lavorativa + oneri accessori (materiali di consumo, ecc.).

In tal caso:

- l'IVA al 10%: è applicabile sul valore della prestazione **€ 1.500**
- sul valore del bene significativo nei limiti del valore della prestazione **(5.500 - 4.000) = € 1.500**
- sul residuo valore (5.500 - 3.000 = **€ 2.500**) si applica l'Iva in **misura ordinaria**.

Variente: ove l'impresa abbia indicato nel preventivo un valore del bene pari a € 4.500; dovrà emettere la fattura come segue:

- $2 \times (5.500 - 4.500) = € 2.000 + \text{Iva } 10\%$
- $(5.500 - 2.000) = € 3.500 + \text{Iva } 22\%$

Esempio2

FORNITORE DEL BENE PRODUTTORE DELLO STESSO

Nell'Esempio1 precedente si ponga ora che la Idraulica Srl abbia subappaltato i lavori ad un imprenditore artigiano, che ha emesso la seguente fattura:

- **€ 4.000 per il costo della caldaia** (bene significativo)
- € 1.000 per la prestazione lavorativa

per un totale di € 5.000 + Iva 22% (nei subappalti non trova applicazione l'aliquota agevolata del 10%).

Si ritiene che la Srl possa operare esattamente come nel caso precedente (potendo, cioè, ancora considerare il valore di € 4.000 quale costo specifico della caldaia da addebitare al cliente, non dovendo considerare l'importo al lordo della posa del subappaltatore).

Esempio3

FORNITORE DEL BENE PRODUTTORE DELLO STESSO

Nell'Esempio1 precedente si ponga, infine, che il sig. Rossi si sia rivolto al produttore di caldaie Termica Spa.

Questa società ha determinato un costo interno di realizzazione pari a € 3.500 (€ 3.000 per materiali + € 500 per gli operai addetti alla catena di produzione).

Il preventivo per l'installazione risulta essere di € 5.200 + Iva; la Spa emetterà la seguente fattura:

- importo agevolato: $2 \times (5.200 - 3.500) = € 3.400 + \text{Iva } 10\%$
- importo non agevolato: $5.200 - 3.400 = € 1.800 + \text{Iva } 22\%$.