



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF140

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	MANUTENZIONI E INSTALLAZIONI SU UNITÀ ABITATIVE – IVA E RITENUTE
RIFERIMENTI	RISPOSTA N. 18/2019 - L. 205/2017; ART. 25-TER DPR 600/1973; CM 15/2018
CIRCOLARE DEL	25/07/2019

Sintesi: l'Agenzia ha recentemente fornito chiarimenti in materia di IVA e di ritenute d'acconto applicabili ad alcuni interventi di manutenzione e verifiche.

Di seguito un'analisi dell'applicazione di tali concetti nell'ambito

- delle opere di eliminazione delle barriere architettoniche
- dell'effettuazione delle manutenzioni periodiche obbligatorie o di prestazioni di servizio non obbligatori.

Nell'ambito della consulenza giuridica n. 18/2019 dell'Agenzia ha chiarito il corretto trattamento:

- ✓ ai fini **IVA**
- ✓ ai fini dell'obbligo di **ritenute sui corrispettivi dovuti all'appaltatore dal condominio**

in merito ai seguenti **interventi**:

QUESITO	CONTENUTO
1	installazione di ascensori in edifici esistenti a prevalente destinazione abitativa
2	modifica degli impianti per migliorare l'accesso all'edificio da parte di persone con disabilità
3	verifiche periodiche e straordinarie di ascensori e montacarichi ex DPR 162/1999
4	messa a disposizione dell'impresa di manutenzione (per garantire la continuità del servizio anche nelle festive o notturne), e concessione in comodato d'uso al manutentore , della Sim card per consentire il collegamento telefonico dei dispositivi di telesoccorso installati negli impianti

ASPETTI IVA

INSTALLAZIONE DI ASCENSORI (QUESITO N° 1)

Con riguardo al primo quesito, è opportuno **distinguere** se l'**installazione di ascensori** in edifici esistenti a **prevalente destinazione abitativa**:

- ➔ sia effettuata **nell'ambito di un appalto** con oggetto la realizzazione di opere finalizzate al **superamento/eliminazione delle barriere architettoniche**: si applica **l'Iva del 4%** (ex n. 41-ter), Tab A/II del Dpr 633/72)
- ➔ si configuri quale **generico intervento di manutenzione straordinaria**: si applica **l'Iva 10%**.

CONSIDERAZIONI

A tal fine occorre notare che la differenziazione di trattamento riguarda:

- **non solo l'aliquota Iva** applicabile, il 4% o il 10%
- ma anche l'eventuale applicazione prevista per i "beni significativi".

Infatti, per quanto l'Agenzia non affronti espressamente l'argomento, si deve ritenere che (CM 57/1998):

- ✓ nel caso di **applicazione dell'aliquota Iva 4% non trova applicazione la disciplina dei "beni significativi"**, per quanto si verta nell'ambito di una manutenzione su unità a prevalenza abitativa
- ✓ posto che la norma istitutiva (art. 7 c. 1 lett. b) L. n. 488/99) nel limite all'applicazione a solo caso in cui possa trovare applicazione l'aliquota Iva del 10%.

Inoltre, il tenore della risposta si ritiene avalli l'orientamento di buona parte della dottrina secondo cui:

- **per applicare l'Iva 4%** è sufficiente il **contratto di appalto** **menzioni la finalità di "sbarrieramento"**
- **non essendo necessario** che tra i **condomini** sia presente un **soggetto disabile** ex L. 104/92.

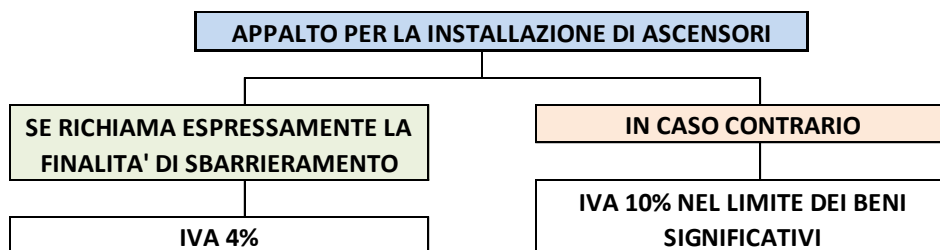


41-ter) Tab. A/II: "prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche".

Si noti che è esclusa dall'Iva 4% la sola **cessione del bene**; pertanto la vendita dell'ascensore:

- all'impresa che ha assunto l'incarico di installarlo
- o direttamente al condominio che incarica un terzo dell'installazione:

sconta l'**aliquota Iva ordinaria** (non può neppure fruire dell'aliquota del 10% quale manutenzione straordinaria in quanto tale aliquota si applica solo per la cessione effettuata "dal posatore" – v. oltre)



Definizione di barriere architettoniche ed opere incluse nell'ambito della loro eliminazione: occorre rifarsi al D.M. 14/06/1989 ed ai chiarimenti della C.M. 57/1998.

DEFINIZIONE DELLE "BARRIERE ARCHITETTONICHE" (D.M. 14/06/1989)
✓ ostacoli fisici che sono fonte di disagio per la mobilità di chiunque ed in particolare di coloro che hanno una capacità motoria ridotta o impedita in forma permanente/temporanea
✓ ostacoli che limitano/impediscono a chiunque il comodo e sicuro utilizzo di parti, attrezzature o componenti
✓ mancanza di accorgimenti e segnalazioni che permettono l'orientamento e la riconoscibilità dei luoghi e fonti di pericolo per chiunque e in particolare per i non vedenti, ipovedenti e sordi.

CATEGORIE DI OPERE DIRETTE ALL'ELIMINAZIONE DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE (C.M. 57/1989)
✓ sostituzione di finiture (pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti)
✓ rifacimento/adeguamento di impianti tecnologici (servizi igienici, impianti elettrici, citofonici, impianti di ascensori)
✓ interventi edili più rilevanti, quali il rifacimento di scale ed ascensori, l'inserimento di rampe interne ed esterne agli edifici e di servoscala o piattaforme elevatrici.

IVA 10% SU MANUTENZIONI IN PRESENZA DEI BENI SIGNIFICATIVI

La **CM 57/1998** ha precisato, inoltre, che, in via generica:

- le **opere finalizzate all'eliminazione delle barriere architettoniche** rientrano nella manutenzione straordinaria
- ma il **fine cui sono destinate** ne rende applicabile l'**aliquota Iva del 4%**.

In merito alla configurazione dell'intervento come **manutenzione straordinaria**:

- per determinare la **base imponibile IVA** su cui applicare l'aliquota IVA del 10%
- occorre riferirsi alla **disciplina ex D.M. 29/12/1999** che individua i **beni di valore significativo**.

ELENCO "TASSATIVO" DEI BENI DI VALORE SIGNIFICATIVO (D.M. 29/12/1999)	
▪ ascensori e montacarichi	▪ apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria
▪ infissi esterni ed interni	▪ sanitari e rubinetterie da bagno
▪ caldaie	▪ impianti di sicurezza
▪ videocitofoni	

Nota: si tratta di beni per i quali vi è la presunzione che il loro valore assuma una certa rilevanza rispetto a quello delle forniture



Nota: si ricorda che la legge di bilancio 2018 ha fornito una **interpretazione autentica della norma** che prevede **l'aliquota Iva del 10% nel limite dei beni significativi** nell'ambito dei lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria; in particolare, viene disposto, tra l'altro, che

- la **determinazione del valore dei beni significativi** sia effettuata
- sulla base dell'**autonomia funzionale delle parti staccate rispetto al manufatto principale**.

A tale riguardo, la **C.M. 15/2018**, nel fornire i chiarimenti relativi alla disposizione prevista dalla citata legge di bilancio 2018, ha precisato che:

- la **categoria dei beni significativi** assume **rilevanza** solo nel caso in cui siano realizzati **interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria** su **immobili** a prevalente destinazione abitativa privata,
- a **condizione che i beni di valore significativo** vengano **forniti dal medesimo soggetto che esegue la prestazione** (*diversamente si rientrerebbe nell'ambito dell'IVA ordinaria*).

Inoltre, i **termini** utilizzati per individuare i beni costituenti una parte significativa degli interventi di recupero **vanno intesi nel loro significato generico**; quindi:

- sono **classificabili come beni significativi** anche quelli aventi la **stessa funzionalità** di quelli individuati nel citato D.M. 29/12/1999
- ma che per **caratteristiche e/o per esigenze commerciali assumono una diversa denominazione** (per esempio, la stufa a pellet utilizzata per riscaldare l'acqua per alimentare il sistema di riscaldamento e per produrre acqua sanitaria è assimilata alla caldaia – dunque bene significativo -; invece, la stufa a pellet utilizzata solo per il riscaldamento dell'ambiente non può assimilarsi alla caldaia).



Quando non si applica l'IVA al 10%:

- ai materiali/beni forniti da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori e a quelli acquistati direttamente dal committente;
- alle prestazioni professionali anche se effettuate nell'ambito degli interventi di recupero edilizio;
- alle prestazioni di servizi resi in esecuzione di subappalti alla ditta esecutrice dei lavori; in tal caso, la ditta subappaltatrice deve fatturare con IVA al 22% all'appaltatore principale che, in seguito, fattura la prestazione al committente con l'Iva al 10%, in presenza dei relativi presupposti

N.B.: ciò vale anche nel caso in cui l'appaltatore principale debba procedere a effettuare il reverse charge ex art. 17 c. 6 lett. a-ter) Dpr 633/72; in tal caso reverse avviene con l'applicazione dell'Iva 22% (v. CM 37/2015 p.to 13).

Modalità di determinazione dell'IVA

In caso di **impiego di beni significativi** nell'ambito degli **interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria**:

- ➔ il **bene significativo** fornito nell'ambito della prestazione è soggetto per intero **all'IVA del 10%**
- ➔ se il **suo valore non supera la metà** di quello dell'intera prestazione.

In sostanza, quando l'appaltatore fornisce beni di valore significativo, l'Iva al 10% si applica solo sulla differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello dei beni stessi.

Modalità di fatturazione:

Con riguardo a tale aspetto, la norma interpretativa della legge di bilancio 2018 ha previsto che

- la **fattura emessa** dal prestatore che realizza l'intervento di recupero agevolato deve **indicare**,
- oltre al **servizio oggetto della prestazione**, anche il **valore dei beni di valore significativo**.



Motivi della separata indicazione in fattura:

- la distinzione è necessaria in quanto la prestazione di servizi ed i beni significativi forniti possono essere assoggettati a differenti aliquote IVA;
- si evidenzia che i dati vanno indicati separatamente in fattura anche nel caso in cui il valore del bene significativo non superi la metà del valore dell'intervento agevolato.

ASPETTI RELATIVI ALL'INTERVENTO	IMPORTI
Valore della manodopera e margine aggiunto dal prestatore c.d. mark-up	€ 800
Valore del bene significativo (<i>tale valore e quello della manodopera e mark-up vanno indicati separati in fattura</i>)	€ 1.000
Corrispettivo complessivo pattuito per l'intervento	€ 1.800
Differenza tra corrispettivo complessivo e valore del bene significativo (€ 1.800 - € 1.000)	€ 800
Quota residua del bene significativo con Iva al 22% (equivale all'eccedenza di valore del bene significativo)	€ 200
Importo soggetto ad aliquota Iva del 10% (€ 800 manodopera e mark-up + € 800 valore bene significativo)	€ 1.600

ADEGUAMENTO ASCENSORI (QUESITO N° 2)

In base a quanto evidenziato in precedenza con la C.M. 57/1998 in merito alla categoria di opere dirette all'eliminazione delle barriere architettoniche ne deriva che:

- il **rifacimento/adequamento degli ascensori** alle esigenze dei **soggetti** che versano in **condizioni di disabilità motoria e sensoriale**
- si considerano opere **dirette all'eliminazione delle barriere architettoniche**.



Conclusioni: una volta che

- risulti appurato che gli interventi di modifica degli impianti siano effettuati per finalità di sbarramento
- alla loro effettuazione risulta applicabile l'aliquota IVA del 4% ex n. 41-ter), Tab A/II del Dpr 633/72.

Nota: nella prassi aziendale tale situazione (di applicazione di Iva 4%) è molto meno frequente rispetto all'installazione dell'ascensore di cui al Quesito 1, presupponendo specifiche modifiche all'ascensore (es: modifica delle ante di accesso per permettere l'ingresso alle carrozzelle per disabili; punti di fissaggio per queste ultime; ecc.).

MANUTENZIONI PERIODICHE (QUESITO N° 3)

La **C.M. 71/2000** ha chiarito che **l'aliquota IVA del 10% è applicabile**

- anche alle **prestazioni di manutenzione obbligatoria**, previste per gli impianti elevatori e di riscaldamento,
- **consistenti in verifiche periodiche e nel ripristino della funzionalità**, a fronte della corresponsione di canoni annui.



Nota: la R.M. 15/2013 ha confermato il precedente orientamento evidenziando che

- la revisione periodica obbligatoria degli impianti di riscaldamento condominiali o ad uso esclusivo, installati in fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata, ed il controllo delle emissioni degli stessi, rientrando nell'ambito degli interventi di manutenzione ordinaria,
- costituiscono prestazioni di servizi soggette ad aliquota IVA del 10%.

Le **verifiche periodiche e straordinarie** su ascensori/montacarichi, previste dagli art. 13 e 14 Dpr 162/1999, hanno ad oggetto la stessa funzione di accertare la funzionalità e sicurezza dell'impianto.



Conclusioni: dette verifiche agli impianti elevatori installati in fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata:

- vanno assoggettate all'**aliquota IVA del 10%**
- in quanto riconducibili nell'ambito degli interventi di **manutenzione ordinaria**.

Nota: si noti che, di fatto, nulla cambia rispetto ad una manutenzione ordinaria non richiesta per legge (dunque non prevista tra gli interventi di routine degli art. 13 e 14 Dpr 162/99).

ALTRE PRESTAZIONI DI SERVIZI (QUESITO N° 4)

L'Agenzia affronta, infine, il trattamento relativo al servizio reso dall'impresa di manutenzione:

- di **"pronto intervento"**, finalizzato a garantire gli interventi anche nelle ore notturne e nelle giornate festive (denominata spesso "servizio di reperibilità")
- di **comodato d'uso** a favore del condominio di una **Sim card** per il collegamento telefonico dei dispositivi di telesoccorso installati negli impianti.

In relazione a tali prestazioni l'Agenzia ritiene che:

- ➔ **non** sono riconducibili a prestazioni di **manutenzione "obbligatoria"**
- ➔ in quanto trattasi di **servizi eventuali e ulteriori** rispetto a quelli che formano oggetto del contratto di **manutenzione ordinaria degli ascensori**.



Conclusione: gli stessi **non sono assoggettabili ad aliquota IVA del 10%** ex co. 1, lett. b), art. 7, L. 488/1999, **non costituendo manutenzione** degli ascensori; dunque:

- ✓ il problema non si pone in relazione al comodato d'uso, non fatturato, non essendovi alcun corrispettivo peraltro non si applica l'art. 3 c. 3 Dpr 633/72 in quanto la Sim card non è destinata a finalità estranee all'attività dell'impresa)
- ✓ **l'aliquota Iva ordinaria del 22%** si applicherà al solo **corrispettivo previsto per il servizio di reperibilità**.

RITENUTE SUI CORRISPETTIVI

L'art. 25-ter, del DPR 600/1973, prevede quanto segue

DPR 600/1973 ART. 25-TER	
co. 1	il condominio quale sostituto di imposta: <ul style="list-style-type: none"> ▪ opera all'atto del pagamento una ritenuta del 4% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dal percipiente, con obbligo di rivalsa ▪ sui corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto di opere/servizi, anche se rese a terzi o nell'interesse di terzi, effettuate nell'esercizio di impresa
co. 2	la ritenuta è operata anche se i corrispettivi sono qualificabili come redditi diversi , ex art. 67 co. 1, lett. i) TUIR. Si tratta delle prestazioni da attività commerciale occasionale che, in assenza di tale specifica previsione, non sarebbero interessate dalla ritenuta). <p><u>Esempio:</u> una signora si rende disponibile a effettuare occasionalmente delle pulizie; se la prestazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ è resa ad un condominio: si applica la ritenuta del 4% ✓ è resa nei locali di una impresa/professionista: non si applica alcuna ritenuta.

La C.M. 7/2007 ha chiarito che la disposizione in esame si applichi

- per le **prestazioni convenute nei contratti d'opera in generale** e, in particolare, nei contratti che comportano l'assunzione, verso il committente, di **un'obbligazione relativa alla realizzazione**, dietro corrispettivo, di **un'opera/servizio**,
- **nonché l'assunzione diretta**, dal prestatore d'opera, del **rischio connesso con l'attività**, svolta senza vincolo di subordinazione verso il committente.

In particolare, **vanno assoggettate a ritenuta**, per esempio,

- le **prestazioni** eseguite per **interventi di manutenzione/ristrutturazione dell'edificio condominiale** e degli **impianti elettrici/idraulici**,
- ovvero per l'esecuzione di attività di **pulizia, manutenzione di caldaie, ascensori, giardini, piscine e altre parti comuni dell'edificio**.



Nota: la ritenuta non si applica ai corrispettivi previsti in base a contratti diversi da quelli di opera, quali quelli di somministrazione di energia elettrica, acqua, gas e simili, di assicurazione, di trasporto e deposito.

Premesso quanto sopra si ha che:

INTERVENTO	RITENUTA 4%	RITENUTA SUI CORRISPETTIVI
<ul style="list-style-type: none"> verifiche periodiche e straordinarie relative agli impianti elevatori installati in fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata 	SI	Sono relativi ad interventi di manutenzione o ristrutturazione dell'edificio condominiale
<ul style="list-style-type: none"> disponibilità dell'impresa di manutenzione a garantire l'intervento anche nelle ore festive e notturne 	NO	<p>In quanto le somme:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ costituiscono il controvalore di obbligazioni assunte dall'impresa che cura la manutenzione ✓ non essendo corrisposte non in relazione ad interventi di manutenzione o ristrutturazione dell'edificio condominiale
<ul style="list-style-type: none"> concessione in comodato di una Sim card per il collegamento telefonico dei dispositivi di telesoccorso 	NO	Secondo l'Agenzia l'esclusione è data perchè si rientra nel caso precedente. Tuttavia è naturale che, se non vi è corrispettivo per il servizio (comodato gratuito) non può esservi ritenuta.