



IVA SUI BENI SIGNIFICATIVI NEGLI INTERVENTI DI MANUTENZIONE

Con la finanziaria 2010¹ è stata sancita a regime l'aliquota iva del 10% per i lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria, purché eseguiti su immobili a prevalente destinazione abitativa privata.

L'agevolazione riguarda la prestazione di servizi complessivamente intese, per cui si estende, anche alle materie prime e semilavorati ed altri beni necessari per i lavori forniti nell'ambito dell'intervento agevolato, confluendo nel valore della prestazione e non rendendo necessario una loro distinta indicazione ai fini del trattamento fiscale.

A tale regola fanno però eccezione² i beni cosiddetti di valore significativo la cui individuazione è stata effettuata tassativamente³. Tra detti beni rientrano a titolo esemplificativo gli infissi interni ed esterni; gli ascensori e i montacarichi; sanitari e rubinetterie dei bagni; video citofoni; apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria; caldaie⁴.

Ai beni di cui sopra, per i quali in via normativa è stata posta la presunzione che il loro lavoro assuma una certa rilevanza rispetto a quello delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di manutenzione agevolate, l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore della prestazione, considerato al netto dei predetti beni.

Tale limite di valore deve essere individuato sottraendo dall'importo complessivo della prestazione, rappresentato dall'intero corrispettivo dovuto dal committente, il solo valore dei beni significativi. Il valore delle materie prime e semilavorate, nonché degli altri beni necessari per l'esecuzione dei lavori, forniti nell'ambito della prestazione agevolata, non deve essere individuato autonomamente in quanto confluisce nella manodopera.

Esempio

Intervento di manutenzione consistente nel rifacimento di un bagno con corrispettivo pattuito pari ad euro 7.000,00 + iva così costituito:

- Sanitari e rubinetterie euro 4.000,00
- Piastrelle sostituite euro 1.000,00
- Posa in opera euro 2.000,00

L'iva applicabile all'operazione in oggetto è la seguente:

- Aliquota iva agevolata del 10% - alla prestazione di servizi (posa in opera 2.000) ed ai beni necessari per l'esecuzione dei lavori (sostituzione piastrelle 1.000) e sul valore dei beni significativi fino all'ammontare della prestazione di servizi (e relativi oneri accessori) 3.000 - su euro 6.000,00
- Aliquota iva ordinaria del 22% - sul valore residuo dei beni significativi (4.000 - 3.000) - su euro 1.000,00

La fattura risulterà quindi così composta:

- | | | | |
|----------------------|---------------|-----------------|-----------------------|
| • Imponibile iva 10% | euro 6.000,00 | iva euro 600,00 | |
| • Imponibile iva 22% | euro 1.000,00 | iva euro 220,00 | |
| • Totale imponibile | euro 7.000,00 | iva euro 820,00 | TOT. FT euro 7.820,00 |

¹ In linea con le modifiche apportate dalla Direttiva 2009/47/CE del 5 maggio 2009 che aveva aggiunto il punto 10-bis all'allegato III della Direttiva 2006/112/CE

² La Circolare del 7 aprile 2000, n. 71/E prevede che l'aliquota iva del 10% sia applicabile alla manodopera, posa in opera ivi compresi gli "altri beni" utilizzati per l'esecuzione dell'intervento di manutenzione. Per i beni significativi l'aliquota iva agevolata è applicabile limitatamente all'ammontare corrispondente alla somma dei valori della prestazione e degli "altri beni" di cui sopra.

³ Per un approfondimento si veda il decreto del Ministero delle Finanze 29 dicembre 1999

⁴ In risposta ad uno specifico interpello (n. 954-31/2014 del 22 maggio 2014) l'Agenzia delle Entrate ha specificato che le stufe a pellet sono da considerarsi caldaie e quindi beni significativi quanto utilizzate come "impianto generatore di calore [...] per riscaldare l'acqua che alimenta il sistema di riscaldamento, oltre che per produrre acqua sanitaria"



La *ratio* della norma⁵ è l'agevolazione delle prestazioni aventi ad oggetto la realizzazione degli interventi di recupero, a prescindere dalla circostanza che l'intervento stesso si realizzi mediante contratto di appalto ovvero tramite una cessione con posa in opera. Quindi ogni qualvolta nell'ambito dell'intervento vengano forniti dei beni di valore significativo, l'aliquota agevolata sarà applicabile con le limitazioni previsti per tali beni, indipendentemente dalle modalità contrattuali utilizzate per la realizzazione dell'intervento.

Le imprese artigiane produttrici di "beni significativi"

Le operazioni poste in essere dalle imprese artigiane sembrano essere riconducibili al contratto di "cessione con posa in opera", dove l'obbligazione di dare (cessione) prevale su quella di fare (prestazioni di servizi). Lo scopo dell'impresa è quello di produrre beni significativi in serie con caratteristiche standardizzate, seppur tenendo conto di semplici variazioni di adattamento in relazione alle specifiche esigenze di ogni singolo cliente, e di cederli con posa accessoria⁶.

Le operazioni così poste in essere potrebbero però essere riconducibili anche ad un contratto di appalto, dove l'obbligazione di fare prevale rispetto all'obbligazione di dare e il bene significativo viene realizzato sulla base di specifiche richieste dal cliente, con caratteristiche non standardizzate.

Tuttavia, come sopra detto, sia nel caso in cui le operazioni poste in essere siano riconducibili ad un contratto di cessione con posa in opera, sia nel caso in cui siano riconducibili ad un contratto di appalto, l'iva agevolata risulta applicabile al valore dei beni significativi entro i limiti sopra visti.

Il valore di detti beni significativi va determinato in base ai principi di carattere generale che disciplinano l'iva, non contenendo la norma agevolativa alcuna previsione in ordine alla quantificazione dell'imponibile.

In particolare come precisato dalla Circolare del 7 aprile 2000, n. 71/E, *"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"*.

A tal riguardo l'Agenzia ritiene che suddetto valore, pur nel rispetto dell'autonomia contrattuale, debba tener conto di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei suddetti beni significativi e quindi è necessario considerare sia il costo delle materie prime, sia il costo della manodopera impiegata per la produzione⁷.

⁵ Circolare del 7 aprile 2000, n. 71/E

⁶ In tal senso si è già espressa l'Amministrazione Finanziaria la quale, con risoluzione n. 3600009 del 5 luglio 1976, ha avuto modo di precisare che, in assenza di clausole contrattuali che obblighino l'assuntore a realizzare un *quid novi* rispetto all'ordinaria serie produttiva, è considerato contratto di vendita di beni la fornitura, anche se con posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, infissi ecc., qualora il fornitore sia lo stesso fabbricante o chi fa abitualmente commercio di prodotti.

⁷ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 6 marzo 2015, n. 25/E