

Newsletter del 19 Settembre 2018

Beni Significativi **Circolare Agenzia delle Entrate n. 15/E del 12.07.2018**

PREMESSA

Come noto, in caso di **interventi di manutenzione ordinaria / straordinaria** di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 3, DPR n. 380/2001, su immobili a **prevalente destinazione abitativa privata**, è prevista l'applicazione dell'**aliquota IVA ridotta del 10%**.

Va tuttavia considerato che, nel caso in cui per la realizzazione di detti interventi, il soggetto che esegue i lavori fornisca anche i beni impiegati e tra questi:

- siano presenti i c.d. "**beni significativi**" individuati dal DM 29.12.99;
- il **valore del bene significativo sia superiore al 50% del valore complessivo** della prestazione;

l'aliquota IVA ridotta del 10% è **applicabile a tali beni fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di manutenzione e quello dei medesimi beni**.

Se il valore del **bene significativo è pari o inferiore al 50% del valore complessivo** della prestazione, l'aliquota IVA del 10% è **applicabile all'intero corrispettivo**.

La disciplina dei beni significativi riguarda **esclusivamente**:

- **gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria e non anche quelli di restauro / risanamento / ristrutturazione** di cui alle lett. c) e d) del citato art. 3.

Per questi ultimi l'aliquota IVA del 10% è applicabile senza le limitazioni previste per i beni significativi;

- i casi in cui detti **beni vengono forniti dallo stesso soggetto che esegue la prestazione** di manutenzione.

I beni forniti da un soggetto diverso ovvero acquistati direttamente dal committente dei lavori sono assoggettati ad IVA con applicazione dell'aliquota ordinariamente prevista per il bene acquistato.

NOVITA'

La quantificazione del valore del bene significativo, determinante per individuare quali importi assoggettare ad IVA con l'aliquota ordinaria (22%) e quali con quella ridotta del 10%, è stata oggetto, nel corso del tempo, di ripetuti interventi da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Nell'ambito della Finanziaria 2018 il Legislatore ha fornito:

- un'**interpretazione autentica** della normativa in esame, con particolare riferimento alle modalità di determinazione del **valore del bene significativo**;
- la **corretta modalità di esposizione in fattura** delle prestazioni con fornitura di beni significativi.

Con la recente Circolare 12.7.2018, n. 15/E l'Agenzia delle Entrate ha esaminato la disciplina dei beni significativi alla luce della citata interpretazione.

Di seguito si analizzano in dettaglio gli aspetti presi in esame dall'Agenzia delle Entrate.

L'ALiquota IVA DEL 10% IN PRESENZA DI BENI SIGNIFICATIVI

I beni significativi, individuati dal DM 29.12.99 sono i seguenti:

- Ascensori e montacarichi
- Infissi esterni ed interni

- Caldaie
- Videocitofoni
- Apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria
- Sanitari e rubinetteria dei bagni
- Impianti di sicurezza

Come rammentato nella citata Circolare n. 15/E tale elenco è da considerarsi **tassativo**.

Tuttavia, tenuto conto che "i **termini utilizzati per individuare i beni** ... devono essere **intesi nel loro significato generico e non tecnico**, sono classificabili come «beni significativi» **anche quelli che hanno la medesima funzionalità di quelli espressamente menzionati** nell'elenco citato, ma che per specifiche caratteristiche e/o per esigenze di carattere commerciale **assumono una diversa denominazione**".

Ad esempio, le **stufe a pellet** sono da considerare **caldaie** e quindi **beni significativi** quando utilizzate come impianto generatore di calore sia per **riscaldare l'acqua che alimenta il sistema di riscaldamento sia per produrre acqua sanitaria**. Diversamente, non sono assimilate ad una caldaia e quindi non rientrano tra i beni significativi, quando sono utilizzate soltanto per riscaldare l'ambiente.

Al fine di individuare l'imponibile al quale è possibile applicare l'aliquota IVA ridotta del 10% e quello da assoggettare all'aliquota ordinaria del 22% va innanzitutto considerato che

1. in generale, l'intervento di manutenzione può comprendere:
 - la fornitura di beni significativi (compresi nell'elenco);
 - la fornitura di altri beni (non compresi nell'elenco);
 - la manodopera / posa in opera;
2. **non assume rilevanza** il fatto che l'intervento di manutenzione sia eseguito in base ad un **contratto d'appalto / d'opera, una fornitura con posa in opera o altri accordi negoziali**;
3. la disciplina in esame **non riguarda le prestazioni rese dai professionisti**

IDENTIFICAZIONE DELL'IMPONIBILE CON IVA RIDOTTA DEL 10%

L'aliquota **IVA del 10%** è applicabile:

- ✚ alla **manodopera / posa in opera**;
- ✚ agli **"altri beni"** utilizzati per l'esecuzione dell'intervento di manutenzione;
- ✚ ai beni significativi, ma **limitatamente all'ammontare corrispondente alla somma dei valori dei due punti precedenti**. L'ulteriore importo va assoggettato all'aliquota IVA ordinaria (22%).

Al fine di individuare il valore del bene significativo, si rammenta che in passato (Circolare 7.4.2000, n. 71/E e Risoluzione 6.3.2015, n. 25/E) l'Agenzia ha precisato che:

- il **valore dei beni significativi** va individuato nell'**imponibile IVA** ex art. 13, DPR n. 633/72 ed è quindi pari al **corrispettivo dovuto al cedente / prestatore secondo le condizioni contrattuali**;
- se il **bene significativo è realizzato** dal soggetto che esegue l'intervento di manutenzione, ferma restando l'autonomia contrattuale delle parti, **il relativo valore va quantificato tenendo conto di tutti gli oneri che hanno concorso alla produzione del bene** e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegate per la realizzazione.

QUANTIFICAZIONE DEL VALORE DEL BENE SIGNIFICATIVO

Come sopra accennato con l'art. 1, comma 19, Finanziaria 2018 il Legislatore ha fornito un'interpretazione autentica della normativa in esame con specifico riferimento alla **quantificazione del valore del bene significativo**, disponendo che:

"l'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, nonché il decreto del Ministro delle finanze 29 dicembre 1999 **si interpretano nel senso che l'individuazione dei beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio e delle parti staccate si effettua in base all'autonomia funzionale delle parti rispetto al manufatto principale**, come individuato nel citato decreto ministeriale; **come valore dei predetti beni deve essere assunto quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti** contraenti, che **deve 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 e che, comunque, **non può essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi"**.

In base a quanto sopra esposto, il Legislatore ha quindi inteso dirimere le questioni riguardanti sostanzialmente 2 aspetti:

- come determinare se una parte staccata / componente debba concorrere al valore del bene significativo ovvero a quello degli "altri beni" utilizzati per effettuare la manutenzione;
- come quantificare il valore del bene significativo prodotto.

LE PARTI STACCATE / COMPONENTI DEL BENE SIGNIFICATIVO

Secondo l'interpretazione autentica e come "ripreso" dall'Agenzia nella Circolare n. 15/E in esame, al fine di determinare se il valore di una parte staccata / componente del bene significativo debba concorrere o meno al valore dello stesso è **necessario determinare se la componente staccata ha una propria autonomia funzionale rispetto al bene significativo**.

Conseguentemente:

- se **sussiste un'autonomia funzionale** della parte staccata / componente, il valore della stessa **concorre al valore degli "altri beni"** utilizzati, unitamente alla manodopera, per l'esecuzione della manutenzione;
- se, diversamente, la parte staccata / componente **non presenta una propria autonomia**, e quindi il relativo utilizzo è subordinato al montaggio con il bene significativo, il relativo valore **concorre al valore del bene significativo**.

VALORE DEL BENE SIGNIFICATIVO

Al fine di quantificare il valore del bene significativo, con la citata interpretazione autentica il Legislatore, confermando di fatto le indicazioni fornite in passato dall'Agenzia nei documenti di prassi e sopra esposte, dispone che:

- va fatto riferimento all'**importo contrattualmente pattuito** dalle parti;
- devono essere ricompresi **solo tutti gli oneri che hanno concorso alla produzione** del bene significativo, quindi sia le materie prime che la manodopera.

Rispetto al passato, il Legislatore completa il quadro specificando che il valore dei beni significativi **“non può essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi”**.

In merito l’Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 15/E in esame precisa ora che:

- il costo di produzione non può essere inferiore al costo delle materie prime utilizzate ed al costo della manodopera impiegata;
- secondo quanto disposto dal Principio contabile OIC 13 “Rimanenze”, assumono rilevanza, **oltre ai costi direttamente imputabili al prodotto, anche i costi indiretti** (c.d. costi generali di produzione) **sostenuti per la 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**;
- se il **fornitore dei beni significativi è un’impresa individuale**, il valore della **manodopera impiegata** può essere determinato tenendo conto della **remunerazione del titolare** dell’impresa;
- se il **fornitore non produce il bene significativo, bensì lo acquista da terzi**, il valore del bene, ai fini dell’individuazione dell’aliquota IVA applicabile, **non può essere inferiore al costo d’acquisto**.

MODALITA' DI FATTURAZIONE

Considerato che “in linea di principio” la prestazione di servizi ed il bene significativo sono soggetti ad aliquote IVA diverse, si rende necessario **evidenziare distintamente in fattura**:

- **il corrispettivo complessivo**, comprensivo del valore dei beni significativi forniti;
- **il valore del bene significativo**;

e, nel caso in cui il **valore del bene significativo sia superiore al 50% del corrispettivo** dell’intervento di manutenzione, l’IVA va applicata:

- **con l’aliquota ridotta del 10%** al corrispettivo della prestazione aumentato della differenza tra il corrispettivo complessivo e il valore del bene significativo;
- **con l’aliquota del 22%** alla quota residua del bene significativo.

In merito l’Agenzia propone la seguente esemplificazione.

Esempio Un’impresa effettua un intervento di manutenzione su un immobile a destinazione abitativa, comprensivo della fornitura di un bene significativo dalla stessa prodotto.

Il corrispettivo pattuito per l’intervento nel suo complesso è pari a € 1.800 di cui:

- valore del bene significativo € 1.000
- valore manodopera € 600
- ricarico prestatore € 200

Nella fattura emessa, oltre alla descrizione dell’intervento, l’impresa deve indicare separatamente il valore della manodopera (servizio oggetto della prestazione) comprensivo del ricarico (€ 800) e il valore del bene significativo (€ 1.000), applicando l’IVA:

- con aliquota ridotta del 10% su € 1.600 di cui: € 800 per la manodopera e il ricarico;
- € 800 per il bene significativo (differenza tra il corrispettivo complessivo dell’intervento pari a € 1.800 e il valore del bene significativo pari a € 1.000);
- con aliquota del 22% su € 200 (eccedenza di valore del bene significativo).

DATI SOGGETTO	
EMITTENTE	
DATI CLIENTE	
FATTURA N. Del	
Descrizione intervento	
Corrispettivo pattuito	€ 1.800,00
di cui bene significativo ex Dm 29.12.99	€ 1.000,00
Posa in opera	€ 800,00
Bene significativo	
- quota agevolata ex art. 7 c. 1 Legge 488/99	€ 800,00
- quota non agevolata	€ 200,00
Imponibile IVA 10%	€ 1.600,00
IVA 10%	€ 160,00
Imponibile IVA 22%	€ 200,00
IVA 22%	€ 44,00
Totale imponibile	€ 1.800,00
Totale IVA	€ 204,00
Totale FATTURA	€ 2.004,00

La **separata indicazione** in fattura è richiesta **anche** nel caso in cui il **valore del bene significativo sia interamente assoggettato ad IVA con l'aliquota ridotta del 10%**, ossia anche quando il valore del bene significativo non è superiore al 50% del valore dell'intervento agevolato.

LA DECORRENZA DELL'INTERPRETAZIONE AUTENTICA

La norma in esame, in quanto interpretazione autentica, ha **efficacia retroattiva**.

L'Agenzia delle Entrate ha previsto espressamente che:

- sono **fatti salvi i comportamenti difformi** (ad esempio, erronea determinazione del valore dei beni significativi, emissione di una fattura priva della separata indicazione del valore di tali beni) **tenuti fino al 31.12.2017**. Di conseguenza anche le contestazioni riferite a tali comportamenti saranno "abbandonate";
- per le operazioni effettuate fino al 31.12.2017 **non è riconosciuto il rimborso** dell'eventuale maggior IVA erroneamente corrisposta.

Cordialmente

STUDIO ASSOCIATO ANTONELLI WERTHAMMER