

A tutti i Clienti
Loro Sedi

Bologna, 25 Maggio 2023

CIRCOLARE N. 13/2023

PROCEDURE

“Beni significativi” e aliquota Iva ridotta

“BENI SIGNIFICATIVI” E ALIQUOTA IVA RIDOTTA

L'articolo 7, comma 1, lettera b), L. 488/1999 dispone l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% per tutti i servizi relativi a manutenzioni ordinarie e straordinarie rese su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata (fabbricati del gruppo A, a eccezione della categoria A/10). L'aliquota ridotta si estende anche alla fornitura dei beni necessari per l'esecuzione dell'intervento, con il limite costituito dalla fornitura di "beni significativi" (tassativamente individuati dal D.M. 29 dicembre 1999).

Se il valore del bene significativo compreso nell'intervento supera la metà del valore pattuito per la prestazione, l'aliquota Iva del 10% si applica solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello del bene significativo.

Tuttavia, sul tema è intervenuta l'Agenzia delle entrate che, con propria circolare n. 71/E/2000, ha chiarito che all'applicazione dell'aliquota agevolata sulle prestazioni di manutenzione che coinvolgono la fornitura di beni eseguite su immobili abitativi, fanno eccezione i casi in cui vengono impiegati beni aventi valore significativo (beni significativi) individuati da apposito decreto Mef datato 29 dicembre 1999.

Per comprendere tale ultima disciplina occorre, quindi, definire tanto il concetto di manutenzioni (sia ordinarie che straordinarie) quanto quello di fabbricati a prevalente destinazione abitativa.

Premessa

La disciplina Iva dei "*beni significativi*" interessa gli interventi di recupero edilizio su edifici a prevalente destinazione abitativa privata, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), L. 488/1999 (il cui regime è stato reso definitivo dall'articolo 2, comma 11, L. 191/2009).

L'articolo 1, comma 19, L. 205/2017 ha fornito, poi, l'interpretazione autentica della norma di cui sopra.

Interventi di recupero

Sono interessati dalla disciplina in argomento, tutti gli interventi di recupero di cui alle lettere a), b), c), d) dell'articolo 3, comma 1, D.P.R. 380/2001 (manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia).

Dal punto di vista operativo, la disciplina riguarda essenzialmente gli interventi di manutenzione (ordinaria e straordinaria), poiché gli altri interventi e le relative cessioni di beni fruiscono dell'aliquota Iva del 10%, senza limitazioni, ai sensi dei n. 127-*terdecies* e 127-*quaterdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

N.B.

Per le manutenzioni (ordinarie e straordinarie), l'aliquota Iva agevolata si applica a condizione che i beni siano forniti dallo stesso soggetto che esegue la prestazione (i beni forniti da un soggetto diverso o acquistati direttamente dal committente dei lavori sono soggetti a Iva con applicazione dell'aliquota ordinaria).

Manutenzioni ordinarie

Sono interventi di manutenzione ordinaria quelli relativi alla riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici, nonché quelle necessarie a integrare e mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti, in particolare sono considerati, a titolo esemplificativo e non esaustivo, opere di manutenzione ordinaria i seguenti interventi:

sostituzione integrale o parziale di pavimenti e le relative opere di finitura e conservazione;
riparazione di impianti per servizi accessori (impianto idraulico, impianto per lo smaltimento delle acque bianche e nere);
rivestimenti e tinteggiature di prospetti esterni senza modifiche dei preesistenti oggetti, ornamenti, materiali e colori;
rifacimento intonaci interni e tinteggiatura;
rifacimento pavimentazioni esterne e manti di copertura senza modifiche ai materiali;
sostituzione tegole e altre parti accessorie deteriorate per smaltimento delle acque, rinnovo delle impermeabilizzazioni;
riparazioni balconi e terrazze e relative pavimentazioni;
riparazione recinzioni;
sostituzione di elementi di impianti tecnologici;
sostituzione infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, senza modifica della tipologia di infisso;
adeguamento degli impianti elettrici e di riscaldamento;
rifacimento di parte delle strutture portanti dei pavimenti e dei rivestimenti;
installazione di ascensori e scale di sicurezza;
sostituzione di serramenti interni ed esterni;
interventi sulle parti lignee esterne e realizzazione di poggiate aricchenti la facciata;
demolizione di tramezzature e realizzazione di nuove mura divisorie;
chiusura di vani porta esistenti con apertura di nuovi vani;
spostamento della cucina in altro locale, creazione di un nuovo bagno e spostamento del bagno preesistente;
posa in opera di nuovi impianti e rivestimenti;
sostituzione delle funi degli ascensori e dei pannelli per adeguamento alle norme di legge;
sostituzione della centralina e delle sonde per la regolazione automatica del calore distribuito dalla centrale termica;
riparazione di perdite d'acqua delle condotte in pressione dell'impianto condominiale;
lavori di scavo e ripristino del piano cortile e posa in opera di tubi per il trasferimento del contatore dell'acqua potabile;
sostituzione del manto di tegole;
rifacimento dell'impermeabilizzazione e del piano piastrellato;
impermeabilizzazione delle grondaie del tetto;
verniciatura dei parapetti in metallo dei balconi.

Manutenzioni straordinarie

Sono opere di manutenzione straordinaria quelle necessarie a rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché a realizzare e integrare i servizi igienico sanitari e tecnologici, purché non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche di destinazione d'uso dell'immobile. In particolare, si intendono a carattere straordinario, a titolo esemplificativo e non esaustivo, gli interventi di:

installazione di ascensori e scale di sicurezza;
realizzazione e miglioramento dei servizi igienici;

sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande e con modifica di materiale o tipologia di infisso;
rifacimento di scale e rampe;
interventi finalizzati al risparmio energetico;
recinzione dell'area privata (realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate);
costruzione di scale interne;
demolizione e rifacimento dei canali di grondaia e pluviali in lamiera con nuovi elementi di rame e nuove installazioni;
sostituzione dei cancelletti di ingresso carraio e pedonabile con altri aventi caratteristiche e colori diversi;
realizzazione di un marciapiede su suolo privato con posa di nuova pavimentazione;
installazione di un nuovo impianto di condizionamento con unità refrigerante esterna e unità ventilanti interne pensili;
sostituzione della caldaia esistente e installazione di un nuovo bollitore per acqua sanitaria;
modifica dell'impianto idrico con sostituzione e nuovo posizionamento dell'autoclave;
interventi di adeguamento degli impianti alle norme antincendio;
apertura di lucernari di mansarde, senza modifica della destinazione d'uso;
demolizione e ricostruzione di tramezzi e solai;
costruzione o rifacimento totale di sistemazioni esterne;
installazione di un ascensore.

Fabbricati a prevalente destinazione abitativa

Sono considerati fabbricati a prevalente destinazione abitativa:

- le unità immobiliari classificate nel gruppo catastale A (fatta eccezione della categoria A/10), a prescindere dal loro effettivo utilizzo;
- interi fabbricati a prevalente destinazione abitativa, per quanto riguarda le parti comuni;
- gli edifici di edilizia residenziale pubblica;
- gli edifici assimilati alle case di abitazione ex L. 659/1961 (ad esempio ospedali, edifici scolastici, case di cura);
- le pertinenze di immobili abitativi.
- gli edifici che abbiano oltre il 50% della superficie dei piani sopra terra destinati ad abitazione privata.

I "beni significativi"

Come già detto, in ambito edilizio, l'impiego di beni "*significativi*" nello svolgimento di determinate prestazioni va a incidere sull'aliquota Iva applicabile alle relative operazioni.

L'elenco dei cosiddetti beni "*significativi*" è tassativo ed è, come ricordato in precedenza, contenuto nel D.M. datato 29 dicembre 1999.

Tuttavia, come evidenziato nella circolare n. 15/E/2018, secondo l'Agenzia delle entrate i beni richiamati nel richiamato decreto devono essere intesi nel loro significato generico e non specifico, sulla base della funzione che essi assolvono.

Sono, dunque, qualificabili come "*beni significativi*" anche quelli che hanno la medesima funzionalità di quelli espressamente menzionati nell'elenco di cui sopra, ma che per specifiche caratteristiche e/o per esigenze di carattere commerciale assumono una diversa denominazione (circolare n. 15/E/2018).

Pertanto, ad esempio, la stufa a pellet utilizzata per riscaldare l'acqua che alimenta il sistema di riscaldamento e produce acqua calda sanitaria deve essere assimilata alla caldaia e rappresenta un bene significativo. Al contrario, la stufa a pellet utilizzata soltanto per il riscaldamento dell'ambiente non può essere assimilata alla caldaia e, al pari di tutti gli altri beni diversi da quelli significativi, il suo valore confluisce in quello della prestazione di servizi soggetta a Iva con aliquota nella misura del 10%.

I beni "significativi" tassativamente indicati dal D.M. 29 dicembre 1999

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

Sulle prestazioni di servizi relativi a interventi di manutenzione, ordinaria e straordinaria, realizzati su immobili residenziali, è prevista l'applicazione dell'Iva ridotta al 10%.

Le cessioni di beni, relativamente a tali prestazioni, sono, invece, assoggettabili ad aliquota Iva ridotta solo se la relativa fornitura è posta in essere nell'ambito del contratto di appalto.

Tuttavia, quando l'appaltatore fornisce beni di valore significativo, l'aliquota ridotta si applica ai predetti beni soltanto fino a concorrenza del valore della prestazione considerato al netto del valore dei beni stessi.

Limite applicabilità aliquota ridotta 10%	Corrispettivo dovuto al committente – Valore dei beni significativi
--	---

L'Iva con aliquota agevolata non trova in ogni caso applicazione:

- ai materiali o ai beni forniti da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori
- ai materiali o ai beni acquistati direttamente dal committente
- alle prestazioni professionali, anche se effettuate nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero edilizio
- alle prestazioni di servizi resi in esecuzione di subappalti alla ditta esecutrice dei lavori

In tutti questi casi la fatturazione dei beni dovrà avvenire con l'aliquota Iva ordinaria del 22% alla ditta principale che, successivamente, fatturerà la prestazione al committente con l'Iva al 10%, sempre che ricorrano i presupposti.

Vediamo pertanto alcuni esempi pratici di applicazione dell'aliquota Iva ridotta in caso di esistenza di beni significativi.

Esempio 1

Mario Rossi effettua un intervento di manutenzione straordinaria su suo appartamento, il costo complessivo dello stesso è pari a 10.000 euro, più precisamente l'intervento è composto della:

a) prestazione lavorativa il cui costo è pari a 4.000 euro;

b) dei beni significativi il cui costo è pari a 6.000 euro.

In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata. Tornando alla formula già indicata occorrerà fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$10.000 - 6.000 = 4.000$$

Ne consegue che l'applicazione dell'Iva sarà la seguente:

Attività	Importo	Aliquota	Iva
prestazione lavorativa	4.000 euro	10%	400
beni significativi (entro nel limite)	4.000 euro	10%	400
beni significativi (oltre il limite)	2.000 euro	22%	440

Esempio 2

Mario Rossi effettua un intervento di manutenzione straordinaria su suo appartamento, il costo complessivo dello stesso è pari a 10.000 euro, più precisamente l'intervento è composto della:

a) prestazione lavorativa il cui costo è pari a 6.000 euro;

b) dei beni significativi il cui costo è pari a 4.000 euro.

In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata. Tornando alla formula già indicata occorrerà fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$10.000 - 4.000 = 6.000$$

Ne consegue che l'applicazione dell'Iva sarà la seguente:

Attività	Importo	Aliquota	Iva
prestazione lavorativa	6.000 euro	10%	600
beni significativi (entro nel limite)	4.000 euro	10%	400

Esempio 3

Mario Rossi effettua un intervento di manutenzione straordinaria su suo appartamento, il costo complessivo dello stesso è pari a 3.500 euro, più precisamente l'intervento è composto:

a) dalla prestazione lavorativa il cui costo è pari a 1.000 euro;

b) dalle materie prime il cui costo è pari a 500;

c) dai beni significativi il cui costo è pari a 2.000 euro.

In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata. Tornando alla formula già indicata occorrerà fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$3.500 - 2.000 = 1.500$$

Ne consegue che l'applicazione dell'Iva sarà la seguente:

Attività	Importo	Aliquota	Iva
prestazione lavorativa (comprese le materie prime)	1.500 euro	10%	150
beni significativi (entro nel limite)	1.500 euro	10%	150
beni significativi (oltre il limite)	500 euro	22%	110

Esempio di fattura per i beni di valore significativo

Intestazione ditta appaltante	
	Intestazione committente
Fattura n. 5 data 06.03.2023	
Oggetto: manutenzione straordinaria per realizzazione di servizi igienico-sanitari presso vostra abitazione in Via	
Posa in opera	1.500
Sanitari (bene significativo)	<u>2.000</u>
Totale imponibile	3.500
Iva del 10% su 3.000	300
Iva del 22% su 500	<u>110</u>
Totale fattura	3.910

Il chiarimento dell'Agenzia delle entrate

Secondo il dettato della circolare n. 98/E/2000 se l'intervento comprende più manutenzioni e solo per alcune è previsto l'impiego di beni significativi, per il calcolo della quota non agevolata, il valore della prestazione va assunto complessivamente quando il contratto è unico.

L'interpretazione autentica del Legislatore

Con la Legge di Bilancio per l'anno 2018 (la L. 205/2017), in tema di interventi edilizi (limitatamente alla manutenzione ordinaria e straordinaria), il Legislatore ha previsto con una norma di interpretazione autentica secondo cui:

*“la fattura emessa ai sensi dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972 dal prestatore che realizza l'intervento di recupero agevolato deve indicare, oltre al servizio che costituisce l'oggetto della prestazione, **anche i beni di valore significativo**, individuati con il predetto decreto del Ministro delle finanze 29 dicembre 1999, che sono forniti nell'ambito dell'intervento stesso. ...”.*

Tale distinta indicazione ha l'evidente finalità di consentire una puntuale verifica della corretta applicazione dell'aliquota agevolata: infatti, come osservato in precedenza, qualora il valore del bene significativo sia superiore alla metà del corrispettivo pattuito per l'intero intervento, l'aliquota ridotta del 10% si applica solo al corrispettivo della prestazione aumentato della differenza tra il corrispettivo complessivo e il valore del bene significativo.

Con la **circolare n. 15/E/2018** l'Agenzia delle entrate è intervenuta in modo specifico su tale disciplina che prevede appunto la possibile applicazione dell'iva agevolata al 10% per i lavori edili di manutenzione su edifici a destinazione abitativa, confermando in buona parte le posizioni già espresse in passato con la circolare n. 71/E/2000.

Tra queste conferme va certamente ricordata la necessità – al fine di poter cogliere l'agevolazione dell'aliquota ridotta - di indicare il prezzo del bene significativo nella fattura, anche nel caso in cui il

relativo costo risulti essere inferiore rispetto al valore del servizio, con la conseguenza che tutto l'intervento viene assoggettato all'aliquota agevolata del 10%.

Vediamo alcuni esempi.

Esempio 4

Un idraulico, nel contesto dei lavori di rifacimento dell'impianto del bagno, installa anche una nuova caldaia (bene significativo elencato nel D.M. 29 dicembre 1999) dove il corrispettivo dell'intervento complessivo è pari a 1.000 e il prezzo della caldaia è pari a 600.

In tale caso l'aliquota agevolata risulta applicabile a 800 e cioè:

- 400 come valore della prestazione;
- 400 quale parte del valore della caldaia che rientra nel limite del valore della prestazione stessa.

I restanti 200, quale parte del valore della caldaia che eccedono il valore della prestazione, vanno invece assoggettati ad aliquota ordinaria del 22%.

Relativamente alle verifiche che l'Amministrazione finanziaria deve compiere in merito alla corretta applicazione dell'aliquota Iva ridotta sui predetti interventi di manutenzione, il citato documento di prassi ricorda che:

“per verificare la corretta determinazione della base imponibile cui applicare l'aliquota agevolata, i dati richiesti dalla norma di interpretazione autentica devono essere puntualmente indicati nella fattura anche qualora dal calcolo suddetto risulti che l'intero valore del bene significativo possa essere assoggettato ad Iva con applicazione dell'aliquota nella misura del 10% (vale a dire anche qualora il valore del bene non sia superiore alla metà del valore dell'intervento agevolato).”

Esempio 5

Riprendendo i dati dell'esempio precedente, ipotizziamo che in relazione a un intervento complessivo di 1.000 il prezzo del bene significativo sia pari a 450; poiché il valore del bene significativo non supera la metà del corrispettivo complessivo (quindi la parte inerente la prestazione risulta essere preponderante), il prestatore dovrà emettere una fattura di 1.100 (ossia 1.000 + Iva 100).

⇒ *Il problema delle parti “staccate” e il tema dell'autonomia funzionale*

Un tema operativo che si pone con riferimento all'impiego di beni “*significativi*” riguarda quelle che possono considerarsi parti “*staccate*” dei predetti beni e che vengono fornite unitamente a questi nell'ambito di una prestazione di servizi avente a oggetto un intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria.

Il dubbio che si pone è il seguente:
dette parti assumono rilevanza autonoma e scontano l'Iva come gli altri beni? oppure, costituendo una componente del bene significativo sono soggette al medesimo trattamento fiscale?

In base all'articolo 1, comma 19, L. 205/2017, nell'ipotesi in cui vi siano componenti “*staccate*” rispetto al bene significativo fornito, tali parti “*staccate*” non sono incluse nel valore del bene se posseggono una “autonomia funzionale” rispetto al manufatto principale come individuato dal D.M. 29 dicembre 1999.

In altre parole, le parti staccate dei beni significativi:

- se sono connotate da una propria autonomia funzionale rispetto al manufatto principale (bene significativo), il valore delle stesse non deve essere compreso nel valore del bene significativo, ai fini della verifica della quota di valore non soggetta ad aliquota Iva del 10%;
- se sono prive di una propria autonomia funzionale e concorrono alla normale funzionalità del bene significativo, il valore delle stesse concorre al valore complessivo del bene significativo, ai fini del limite di importo cui applicare l'aliquota Iva del 10% (circolari n. 12/E/2016 e n. 15/E/2018).

Esempio 6

A titolo esemplificativo, sono dotate di autonomia funzionale rispetto agli infissi (manufatto principale qualificato come "*bene significativo*"):

- le grate di sicurezza (circolare n. 15/E/2018);
- sistemi oscuranti, incluse le tende da esterno e le schermature solari (consulenza giuridica n. 10/E/2020).

Se l'intervento di sostituzione o installazione ha a oggetto la sola componente staccata del bene significativo, il valore della parte staccata è attratto nel valore complessivo della prestazione di servizi soggetta ad aliquota Iva del 10%.

Un esempio è rappresentato dalla sostituzione del bruciatore della caldaia già installata: anche se il bruciatore non ha autonomia funzionale rispetto alla caldaia, nell'intervento non viene fornito alcun bene significativo e la disciplina in esame non può quindi trovare applicazione.

⇒ *Ambito applicativo della disciplina dei beni significativi*

Un interessante chiarimento fornito dalla citata circolare n. 15/E/2018 è relativo all'ambito oggettivo di applicazione della norma riguardante i beni significativi ovvero per quali operazioni trova applicazione la predetta disciplina agevolata.

In particolare, l'Agenzia delle entrate ricorda che la nozione di beni significativi assume rilevanza solo nelle ipotesi in cui siano realizzati interventi di manutenzione ordinaria e di manutenzione straordinaria su immobili a prevalente destinazione abitativa privata, a condizione che i suddetti beni vengano forniti dallo stesso soggetto che esegue la prestazione.

Pertanto:

- i beni forniti da un soggetto diverso rispetto al prestatore o acquistati direttamente dal committente dei lavori nell'ambito di una manutenzione ordinaria o straordinaria, sono soggetti a Iva con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria;
- i beni finiti, a esclusione delle materie prime e semilavorate, necessari per la realizzazione degli interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia (c.d. "*interventi pesanti*"), eseguiti su qualsiasi tipologia di immobile, sono soggetti a Iva con applicazione dell'aliquota del 10% senza altre particolari condizioni. Tali beni sono quindi agevolati anche se acquistati direttamente dal committente dei lavori e a prescindere dalla circostanza che il valore del bene fornito sia prevalente rispetto a quello della prestazione di servizi.

⇒ *Interpretazione retroattiva e clausola di salvaguardia*

Infine, con riferimento alla decorrenza delle disposizioni contenute nella Legge di Bilancio 2018, la circolare n. 15/E/2018 chiarisce che le stesse, in quanto aventi natura interpretativa, trovano applicazione anche retroattiva anche per il passato.

Tuttavia, in virtù dei chiarimenti intervenuti con il citato documento di prassi, viene altresì stabilito che *“Sono fatti salvi i comportamenti difformi tenuti fino alla data di entrata in vigore della presente legge. Non si fa luogo al rimborso dell’imposta sul valore aggiunto applicata sulle operazioni effettuate”*.

In pratica, quindi, per tutti i comportamenti tenuti fino al 31 dicembre 2017 in difformità delle previsioni contenute nella Legge di Bilancio 2018 (con riferimento, ad esempio, a errata determinazione del valore dei beni significativi nonché a fatture non recanti tutti i dati richiesti) nessuna contestazione potrà essere più addebitata dall’Amministrazione finanziaria e le relative contestazioni ancora in essere dovranno essere abbandonate.

Nulla da fare solo per i rapporti che hanno esaurito il loro percorso accertativo e per i quali non è possibile presentare alcuna richiesta di rimborso dell’eventuale Iva pagata in misura eccedente al dovuto.

Modalità di regolarizzazione

Ai fini di regolarizzare l’operazione effettuata nei confronti di un *“privato consumatore”* in cui non è stata correttamente applicata la normativa sui c.d. *“beni significativi”*, il fornitore:

- se ha applicato l’aliquota Iva ordinaria (22%) in luogo di quella ridotta (10%), potrà - entro un anno dall’effettuazione dell’operazione originaria - emettere una nota di variazione in diminuzione nonché una nuova fattura recante l’imposta (ri)determinata in modo esatto;
- se, invece, ha applicato l’aliquota Iva ridotta (10%) in luogo di quella ordinaria (22%), dovrà emettere una nota di variazione in aumento, esponendo la maggiore imposta dovuta (sanando, altresì, l’irregolare fatturazione e l’eventuale omesso versamento, ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso).

Ad avviso della dottrina, nel caso in cui, invece, il fornitore - pur determinando correttamente imponibile e Iva - non abbia dato separata evidenza dei beni significativi in fattura, ai fini della regolarizzazione e in assenza di chiarimenti ufficiali, potrebbe applicarsi in via analogica quanto previsto - seppur in un diverso ambito - dalle risposte a interpello n. 438/2020 e n. 439/2020.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

Studio Associato Mancaruso