

LE ALIQUOTE IVA APPLICABILI AL SETTORE EDILE

Ricognizione sulle disposizioni vigenti in materia

1. PREMESSA

L'individuazione della corretta aliquota IVA sulle prestazioni e cessioni rese nel settore edile ha, da sempre, presentato notevoli difficoltà sia per la corretta interpretazione della definizione delle diverse fattispecie agevolabili, sia per la frequenza con cui il legislatore è intervenuto nel settore per cercare di ridurre l'evasione fiscale e, al tempo stesso, per contribuire ad un rilancio economico del comparto.

La riduzione dell'aliquota IVA, infatti, per il consumatore finale comporta una diminuzione dell'esborso e, quindi, costituisce una leva con cui è possibile incrementare la domanda del servizio; alla medesima riduzione è, inoltre, ricollegabile un incremento nella fatturazione delle prestazioni, con conseguente emersione di base imponibile.

Tali obiettivi macroeconomici sono stati concertati anche a livello europeo: la Comunità, con la Direttiva 1999/85/Ce del Consiglio del 22 ottobre 1999, ha autorizzato gli Stati membri ad applicare, per un periodo di tempo determinato, una aliquota IVA ridotta sui servizi ad alta intensità di lavoro. Nell'ambito di tali servizi, l'Italia ha scelto l'edilizia e, in particolare, gli interventi di recupero del patrimonio edilizio a prevalente destinazione abitativa privata. Dopo continue proroghe per successive annualità e dopo una modifica della sesta Direttiva (Direttiva n. 2006/112/Ce del 28 novembre 2006), con la legge finanziaria per il 2010 tale riduzione è definitivamente entrata "a regime".

Per completare il quadro normativo, occorre ricordare le disposizioni per l'acquisto di materie prime e semilavorati, oppure per l'acquisto di beni finiti, con la difficoltà per l'operatore di capire se ciò che sta acquistando o cedendo costituisce una materia prima o un bene finito, o se sta effettuando una manutenzione ordinaria o straordinaria.

Da un simile scenario, emerge, senza dubbio, la necessità di fare ordine nella terminologia e di individuare con precisione i requisiti che, dal punto di vista fiscale, definiscono un determinato bene come "finito" o come "materia prima" e le diverse tipologie di intervento.

2. ACQUISTO/CESSIONE DI BENI FINITI, MATERIE PRIME E SEMILAVORATI

Il regime di aliquota IVA applicabile sui beni finiti è diverso da quello cui assoggettare le materie prime e semilavorati.

Non è sempre facile comprendere se un lavabo o il filo elettrico costituiscono un bene o una materia prima. L'Amministrazione finanziaria ha da molto tempo fornito indicazioni al riguardo (circolare n. 14 del 17 aprile 1981) che risultano ancora valide e, da ultimo, confermate nella circolare del Ministero delle finanze del 2 marzo 1994, n. 1/E.

Beni finiti

I "beni finiti" sono quelli che, anche successivamente al loro impiego nella costruzione o nell'intervento di recupero, non perdono la loro individualità, pur incorporandosi nell'immobile, non si trasformano in beni di diversa natura e sono anche idonei ad essere, eventualmente, utilizzati più volte, perché si prestano ad essere trasferiti in altri immobili. Inoltre, deve trattarsi di beni che vengono normalmente utilizzati nel settore dell'edilizia e che, incorporandosi negli immobili, costituiscono, comunque, parti strutturali del fabbricato e non semplici elementi di ornamento o di abbellimento.

Sono da considerare "beni finiti", a titolo esemplificativo, gli ascensori, i montacarichi, gli infissi, i sanitari, i prodotti per gli impianti idrici, elettrici, a gas, etc.

Inoltre, per stabilire se un bene è da considerarsi "finito" ovvero materia prima, non deve farsi riferimento al soggetto che cede tali prodotti (per il quale potrebbero costituire sempre "bene finito"), ma a colui che li acquista per utilizzarli nella costruzione di immobili.

Materie prime o semilavorati

La definizione di "materia prima e semilavorati" si desume "a contrario": in pratica, si intendono quelle materie che si incorporano definitivamente nella costruzione perdendo la loro individualità. Costituiscono, ad esempio, materie prime o semilavorati: i materiali inerti (*sabbia, ghiaia, graniglia, etc.*), i laterizi (*mattoni, tegole, tabelloni, etc.*), i materiali per pavimentazione interna o esterna e per rivestimenti (*piastrelle, doghe in legno, etc.*), i materiali di coibentazione, etc.

Non vanno dimenticati i numerosi interventi con cui l'Amministrazione ha, per singoli prodotti, fornito indicazioni per comprendere se il bene in questione costituisce una materia prima o un bene finito. E' il caso, ad esempio, di:

caminetti: costituiscono beni finiti, sia da un punto di vista funzionale che strutturale (risoluzione del 18 ottobre 1982, prot. n. 353485);

fioriere, panchine, portabiciclette, contenitori per rifiuti: non costituiscono beni finiti, in quanto, pur avendo una loro individualità che non perdono incorporandosi nell'immobile, non costituiscono parti strutturali dell'edificio, ma solo elementi di ornamento (risoluzione 30/1/1988, n. 460624);

paracarri: se realizzati in cemento, costituiscono semilavorati (risoluzione 30/1/1988, n. 460624);

scale a chiocciola, a giorno o retrattili in legno o altro materiale: costituiscono beni finiti, aventi caratteristiche tali da poter essere sostituiti in modo assolutamente autonomo dalla struttura della quale fanno parte e che conservano, quindi, la propria individualità (risoluzione 9/3/1996, n. 39/E).

2.1 Aliquota IVA materie prime e semilavorati: 20%

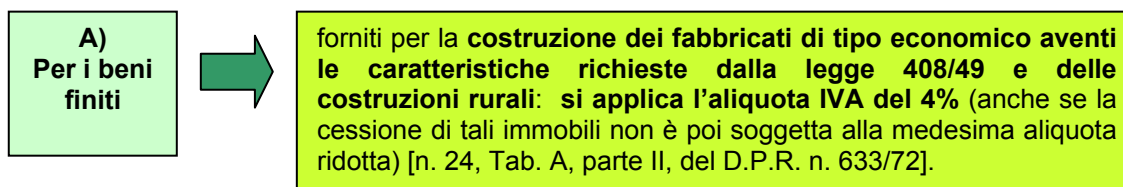
L'aliquota IVA vigente sulle **materie prime e semilavorati per l'edilizia è quella ordinaria del 20%**. Ciò in quanto tale voce non è compresa nella Tab. A, parte II, e parte III, allegata al D.P.R. n. 633/72, né sono state emanate disposizioni specifiche.

Attenzione: L'aliquota ridotta del 10% potrebbe, tuttavia, essere applicata nell'ipotesi in cui le materie prime e semilavorati vengono forniti nell'ambito di un intervento di recupero su fabbricati a prevalente destinazione abitativa (si rinvia, al riguardo, al successivo paragrafo 3.3).

2.2 Aliquota IVA su beni finiti: 4%, 10% o 20%.

Per quanto riguarda i beni finiti, occorre avere riguardo alla destinazione dei medesimi.

In particolare:

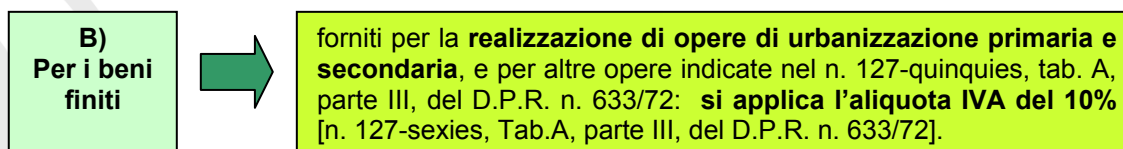


Si forniscono alcune precisazioni sulla tipologia dei fabbricati, per la cui costruzione la fornitura dei beni finiti fruisce dell'aliquota ridotta del 4%. Tali fabbricati devono avere le caratteristiche richieste dall'articolo 13 della legge 408/49.

Tale legge, nota come "Tupini", riguarda le case di abitazioni "non di lusso" anche se comprendono uffici e negozi a condizione che:

- almeno il 50% più uno della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato ad abitazioni;
- che non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato a negozi.

La legge non fornisce una definizione delle "case di abitazione non di lusso": queste vanno individuate per esclusione. Sono considerate tali le case e le singole unità immobiliari che non rientrano tra le case definite "di lusso" ai sensi del D.M. 2 agosto 1969. Tale disposizione prevede una serie di requisiti relativi alla superficie dell'appartamento, presenza di terrazze, numero degli ascensori, altezza del piano, decorazione dei soffitti, presenza di strutture sportive, etc.



Le opere indicate nel n. 127-quinquies della parte III, Tab. A, citata, sono indicate nella tabella seguente:

Tabella 1
<ul style="list-style-type: none">➤ opere di urbanizzazione primaria (strade residenziali, spazi di parcheggio, fognature, rete idrica, etc.) e secondaria (destinate a produrre servizi di interesse collettivo in materia di economia, istruzione, tempo libero, quali asili nido, scuole materne e dell'obbligo, chiese, impianti sportivi di quartiere, spazi di verde attrezzato);➤ realizzazione di linee di trasporto metropolitane, tranviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso;➤ impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica ed eolica;➤ impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori da adduzione;➤ altri edifici ed impianti equiparati alle opere di urbanizzazione.

C)
Per i beni finiti



forniti per gli **interventi di recupero di cui alle lettere c), d), e), dell'art. 31, legge n. 457 del 5 agosto 1978: si applica l'aliquota IVA 10%** [n. 127-terdecies, Tab.A, parte III, del D.P.R. n. 633/72].

Gli interventi di recupero, elencati nell'articolo 31 della legge n. 457/78, vanno dalla manutenzione ordinaria, straordinaria, al restauro, ristrutturazione edilizia ed urbanistica (si veda il successivo paragrafo 3).

E' prevista l'aliquota agevolata sulla fornitura dei beni finiti per la realizzazione degli interventi di recupero più complessi, di cui alle lettere c), d) ed e) sottoindicate.

Tabella 2
Interventi di recupero (art. 31 legge 457/78)
<p>a) interventi di manutenzione ordinaria: ... (vedi Tabella 3)</p> <p>b) interventi di manutenzione straordinaria: ... (vedi Tabella 3)</p> <p>c) interventi di restauro e di risanamento conservativo: rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili (quali, il consolidamento, ripristino e rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio);</p> <p>d) interventi di ristrutturazione edilizia: rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente (ripristino o sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, eliminazione, modifica o inserimento di nuovi elementi ed impianti);</p> <p>e) interventi di ristrutturazione urbanistica: rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso mediante un insieme sistematico di interventi edilizi anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale.</p>

Attenzione:

L'applicazione dell'aliquota ridotta sui beni finiti è prevista solo nella fase finale della commercializzazione dei beni ed è subordinata al rilascio di una dichiarazione da parte dell'acquirente circa l'utilizzazione dei beni stessi.

E' estensibile anche alle relative prestazioni di posa in opera da parte del soggetto cedente, che si configurino come prestazioni accessorie ai sensi dell'articolo 12 del D.P.R. n. 633/72 (come chiarito nella circolare ministeriale n. 1/E/1994).

(Fac-simile dichiarazione)

Spett. Ditta/Società....
<p>Oggetto: richiesta di applicazione dell'IVA ad aliquota ridotta – Beni finiti</p> <p>Il sottoscritto....., nato il a....., residente in , codice fiscale,, sotto la propria responsabilità e consapevole che chiunque rilascia dichiarazioni mendaci è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia, ai sensi e per gli effetti del DPR 445/2000</p> <p style="text-align: center;">DICHIARA</p> <p>che l'acquisto di, effettuato presso la Vostra impresa è destinato alla costruzione di un fabbricato (o alla realizzazione di un intervento di recupero) con le caratteristiche per poter beneficiare dell'aliquota IVA agevolata del 4% (o del 10%), ai sensi del n. 24, tab.A, parte II (o n. 127-sexies o 127-terdecies, Tab.A, parte III) allegata al DPR 633/72, e pertanto</p> <p style="text-align: center;">RICHIEDE</p> <p>l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 4% (o del 10%). Si allega copia della concessione edilizia (o della dichiarazione inizio attività) rilasciata dal (o presentata al) Comune in data</p> <p>Ogni eventuale fatto o circostanza che faccia venire meno il diritto all'agevolazione, sarà tempestivamente comunicato, al fine di consentire l'emissione di fattura integrativa per la differenza di aliquota ai sensi dell'articolo 26 DPR 633/72.</p> <p>.....(data) Firma.....</p>

Esempio:

l'acquisto di sanitari durante la costruzione di un'abitazione non di lusso è soggetto all'aliquota ridotta del 4%, a condizione che sia resa una dichiarazione dall'acquirente nella quale è indicata la finalità dell'acquisto (costruzione fabbricati "Tupini").
Il montaggio dei sanitari (cioè, la posa in opera di tali beni finiti), è assoggettata ad aliquota del 4% (quale prestazione accessoria).

3. INTERVENTI DI RECUPERO

Gli interventi di recupero sul patrimonio edilizio sono individuati da un'apposita norma, l'articolo 31 legge 457 del 5 agosto 1978, che li definisce e li classifica a seconda della portata qualitativa delle prestazioni.

Essi comprendono la **manutenzione ordinaria** (lett. a), la **manutenzione straordinaria** (lett. b), il **restauro** (lett. c), la **ristrutturazione edilizia** (lett. d) e la **ristrutturazione urbanistica** (lett. e).

Occorre tener conto del carattere **assorbente** della categoria superiore, cioè più complessa, rispetto a quella inferiore, al fine dell'esatta individuazione degli interventi da realizzare e della puntuale applicazione dell'aliquota.

Ad esempio, l'intervento di manutenzione straordinaria in cui sono necessarie opere di pittura e finitura (ricomprese nella manutenzione ordinaria) è qualificabile quale intervento di recupero di manutenzione straordinaria, di cui alla lett. b).

Tabella 3

Interventi di recupero (art. 31 legge 457/78)

- a) Interventi di manutenzione ordinaria:** riguardano opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;
- b) interventi di manutenzione straordinaria:** riguardano opere e modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;
- c) interventi di restauro e di risanamento conservativo: ... (vedi tabella 2);**
- d) interventi di ristrutturazione edilizia: (vedi tabella 2);**
- e) interventi di ristrutturazione urbanistica: (vedi tabella 2).**

Nel nostro ordinamento, le prestazioni di servizi consistenti in interventi di recupero hanno, in linea generale, sempre avuto un trattamento agevolato ai fini IVA: mentre la normativa è sempre stata più stabile per gli interventi di recupero più complessi (quali il restauro e le ristrutturazioni edilizie ed urbanistiche), assoggettandoli, costantemente, ad un'aliquota IVA ridotta, per gli interventi di recupero "minori" (quali le manutenzioni ordinarie e straordinarie), il legislatore ha frequentemente modificato le aliquote IVA, spesso per periodi transitori, creando così un avvicendamento tra aliquota ordinaria e ridotta.

Per diversi anni, il legislatore ha assoggettato ad aliquota ridotta del 10% le manutenzioni ordinarie e straordinarie realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa, nell'ottica di incentivare i servizi di carattere locale caratterizzati da un'alta intensità di manodopera: l'agevolazione, introdotta dall'articolo 7, comma 1, lett. b), legge n. 488 del 23 dicembre 1999, è stata ripetutamente prorogata per numerose annualità, fino a trovare (con la legge finanziaria per il 2010), una disciplina definitiva e a regime.

L'articolo 2, comma 11, legge 191/2009 (legge finanziaria per il 2010), ha, infatti, previsto con carattere di stabilità l'applicazione dell'IVA al 10% sulle manutenzioni ordinarie e straordinarie finalizzate al recupero del patrimonio edilizio a prevalente destinazione abitativa.

Occorre inoltre segnalare che, qualora l'intervento (sia di manutenzione ordinaria, straordinaria, che di ristrutturazione) sia finalizzato al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche, è applicabile l'aliquota IVA ridotta al 4%, prevista dal n. 41-ter, Tab. A, parte II, del D.P.R. n. 633/72.

3.1 Interventi di recupero di cui alle lettere c), d) ed e), articolo 31 legge 457/78

Le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla realizzazione degli interventi di recupero consistenti in restauro e risanamento conservativo (lett. c), ristrutturazione edilizia (lett. d), ristrutturazione urbanistica (lett. e), sono assoggettate ad **aliquota ridotta del 10%** [n. 127-quaterdecies, Tab. A, parte III, del D.P.R. n. 633/72].

Tale aliquota ridotta è applicabile a prescindere dalla tipologia dell'immobile (abitativo, di lusso, etc.).

3.2 Interventi di recupero di cui alla lettera b), articolo 31 legge 457/78 su edifici di edilizia residenziale pubblica

Le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla realizzazione degli interventi di recupero consistenti in manutenzione straordinaria effettuati su edifici di edilizia residenziale pubblica, sono assoggettati ad **aliquota ridotta del 10%** [n. 127-duodecies, Tab. A, parte III, del D.P.R. n. 633/72].

3.3 Interventi di recupero di cui alle lettere a) e b), articolo 31 legge n. 457/78, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa

L'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 488/99, ha stabilito l'applicazione dell'**aliquota IVA del 10%** sugli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria per il recupero del patrimonio edilizio a prevalente destinazione abitativa. Come già anticipato, la disposizione ha inizialmente previsto una applicazione temporanea dell'agevolazione, poi prorogata più volte e, da ultimo, fino al 31 dicembre 2010; infine, è entrata "a regime" per effetto dell'articolo 2, comma 11, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 (legge finanziaria per il 2010).

Articolo 7, comma 1, lett. b), legge 488/99

..sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento:

(..)

***b)** le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Con decreto del Ministro delle finanze sono individuati i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di cui alla presente lettera, ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni.*

La disposizione, pur facendo riferimento agli interventi di recupero consistenti in manutenzione ordinaria (lett. a), straordinaria (lett. b), restauro e risanamento conservativo (lett. c) e ristrutturazione edilizia (lett. d), si rivolge in sostanza alle sole prestazioni di manutenzione ordinaria e straordinaria, poiché le altre tipologie di intervento già fruivano (e continuano a fruire) di un trattamento agevolato (si veda il paragrafo 3.1).

3.3.1 Ambito oggettivo

Gli interventi agevolabili sono quelli relativi agli immobili a prevalente destinazione abitativa.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 71/E del 7 aprile 2000, ha chiarito che devono ritenersi tali:



le singole unità immobiliari classificate nelle categorie catastali da A1 a A11 (con esclusione di A10), a prescindere dal loro effettivo utilizzo, e comprese le pertinenze;



interi fabbricati a prevalente destinazione abitativa, limitatamente agli **interventi** effettuati sulle **parti comuni**;



edifici di **edilizia residenziale pubblica**, caratterizzati dalla prevalenza di destinazione abitativa;



edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso, che costituiscano stabile residenza di collettività (orfanotrofi, ospizi, brefotrofi, conventi). Non vi rientrano le scuole, caserme ed ospedali in quanto privi del carattere di stabile residenza.

Attenzione: devono considerarsi "a prevalente destinazione abitativa" i fabbricati aventi più del 50% della superficie sopra terra destinata ad uso abitativo privato (in assenza di un esplicito richiamo alla legge 408/49, può non ricorrere l'ulteriore condizione sulla presenza dei negozi in misura non superiore al 25% della superficie totale).

3.3.2 Tipologia degli interventi

L'agevolazione riguarda la prestazione di servizi complessivamente intesa, per cui è applicabile sia alle prestazioni di lavoro che alla fornitura di materiali e di beni, a condizione che questi ultimi non costituiscano una parte significativa del valore complessivo della prestazione. Il legislatore non ha voluto agevolare la cessione dei beni in quanto tali, ma nella misura in cui la realizzazione dell'intervento, che è il vero oggetto dell'agevolazione, comporta anche la fornitura dei beni.

Poiché il legislatore non ha fatto espressamente riferimento al **contratto di appalto**, la prestazione agevolata può essere oggetto anche di un **contratto di opera** o di altri accordi negoziali. Si applica anche alla **cessione con posa in opera di un bene fornito dal soggetto che esegue l'intervento**, anche se la fornitura del bene assume un valore prevalente rispetto a quello della prestazione di posa in opera, salvo l'ipotesi che si tratti di beni aventi valore significativo.

Qualora il bene sia acquistato direttamente dal committente o sia fornito da un soggetto diverso dal prestatore, alla cessione dei beni dovrà essere applicata l'aliquota propria (20% o aliquota ridotta nel caso di beni finiti forniti per gli interventi di recupero di cui alle lettere c, d ed e – come indicato nel paragrafo 2.2).

L'aliquota ridotta è riconosciuta soltanto nei confronti del consumatore finale e non si applica nelle operazioni che costituiscono fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento. Così, nell'ipotesi di subappalto, l'IVA resta applicabile con l'aliquota prevista per la singola fattispecie; nella successiva fase di riaddebito al committente, tali beni e servizi potranno essere assoggettati all'aliquota agevolata in quanto confluiranno nel corrispettivo globale dell'intervento di recupero agevolato.

Sono **escluse** dall'agevolazione:

le prestazioni professionali (rese da ingegneri, architetti, geometri, etc.): anche se inerenti il recupero edilizio, non hanno ad oggetto la materiale realizzazione dell'intervento, essendone collegato solo in maniera indiretta. La finalità della norma agevolativa, costituita dall'incentivo dell'impiego di manodopera in determinati settori ad alta intensità di lavoro, giustifica tale esclusione per le prestazioni professionali;

le prestazioni rese in base a contratto di subappalto;

le cessioni con posa in opera di beni forniti da un soggetto diverso da quello che esegue la prestazione o acquistati direttamente dal committente dei lavori.

3.3.3 Beni significativi ed altri beni forniti nell'ambito dell'intervento di recupero

L'agevolazione in argomento si estende, in generale, anche a **materie prime, semilavorati e altri beni** necessari per i lavori, forniti nell'ambito dell'intervento agevolato. A tale regola fanno eccezione i beni cosiddetti di "**valore significativo**", tassativamente individuati con decreto del Ministro delle finanze del 29 dicembre 1999 (pubblicato nella G.U. n. 306 del 31/12/99).

In particolare, si tratta di:

Tabella 4	Beni significativi
	<ul style="list-style-type: none">• ascensori e montacarichi;• infissi interni ed esterni• caldaie;• videocitofoni;• apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;• sanitari e rubinetteria da bagno;• impianti di sicurezza.

Con la circolare del Ministero delle finanze n. 71/E del 7 aprile 2000, è stato precisato che i termini utilizzati per l'individuazione dei beni suddetti vanno intesi nel loro **significato generico** e non in senso tecnico, riferendosi anche ai beni che hanno la stessa funzionalità di quelli espressamente menzionati ma che, per specifiche caratteristiche o esigenze commerciali, assumono una diversa denominazione (*ad esempio, tra le apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria devono comprendersi anche gli apparecchi per la climatizzazione*).

I beni significativi vanno considerati nella loro interezza: le **singole parti o componenti staccate** fornite nell'ambito di una prestazione avente ad oggetto un intervento di recupero agevolato, non assumono rilevanza autonoma, ma vanno considerati quali "altri beni" diversi da quelli significativi.

Esempio:

il bruciatore di una caldaia fornito nell'ambito di una manutenzione ordinaria, è assoggettato ad aliquota agevolata del 10% (costituisce una componente staccata rispetto al bene significativo "caldaia").

3.3.4 Individuazione dell'aliquota in presenza di beni significativi

Ai beni cosiddetti "significativi", **l'aliquota ridotta si applica solo fino a concorrenza del valore della prestazione, considerato al netto del valore dei predetti beni**. Tale limite di valore deve essere individuato sottraendo dall'importo complessivo della prestazione, rappresentato dall'intero corrispettivo dovuto dal committente, soltanto il valore dei beni significativi. Il valore delle materie prime e semilavorati, forniti nell'ambito della prestazione agevolata, non deve essere individuato autonomamente in quanto confluisce in quello della manodopera.

In sostanza, occorre:

- considerare il valore complessivo della prestazione;
- individuare il valore dei beni significativi e sottrarli dal corrispettivo;
- la differenza che ne risulta costituisce il limite di valore entro cui anche alla fornitura del bene significativo è applicabile l'aliquota ridotta del 10%.
- Il valore residuo del bene deve essere assoggettato all'aliquota propria.

Per semplicità, il bene significativo fornito nell'ambito della prestazione resta soggetto interamente all'aliquota del 10% se il suo valore non supera la metà di quello dell'intera prestazione. Per i beni aventi un valore superiore l'agevolazione si applica entro il limite sopra indicato (circolare ministeriale n. 71/E, citata, paragrafo 4).

**Valore complessivo prestazione – Valore beni significativi =
parte del bene significativo con aliquota ridotta.**

Alcuni esempi possono chiarire meglio l'aliquota da applicare ed il calcolo della base imponibile:

Esempio n. 1

Prestazione di manutenzione straordinaria : euro 10.000, di cui:

- *manodopera euro 4000*
- *infissi (beni significativi) euro 6000.*

L'imponibile relativo ai beni significativi di 6000 euro, sarà così differenziato:

- *su 4000 euro è applicabile l'aliquota ridotta del 10% (cioè, sulla differenza tra il valore complessivo della prestazione e il valore dei beni significativi: 10.000-6000);*
- *su 2000 euro (valore residuo) l'IVA si applica con l'aliquota propria del bene.*

Esempio n. 2

Prestazione di manutenzione straordinaria: euro 5.000, di cui:

- *posa in opera euro 1000*
- *sanitari (beni significativi) euro 3.500*
- *piastrelle euro 500.*

L'imponibile relativo ai beni significativi di 3.500 euro, sarà così differenziato:

- *su 1500 euro è applicabile l'aliquota ridotta del 10% (cioè, sulla differenza tra il valore complessivo della prestazione e il valore dei beni significativi: 5.000-3.500);*
- *su 2000 euro (valore residuo) l'IVA si applica con l'aliquota propria del bene (in tal caso, 20%).*

Ai beni non significativi (piastrelle) e alla posa in opera si applica l'aliquota IVA ridotta del 10%.

Pertanto, l'aliquota ridotta del 10% sarà applicata su 3.000 euro (pari a euro 500 di materie prime, più euro 1000 di posa in opera, più 1500 euro di quota parte di beni significativi).

L'aliquota IVA del 20% si applica su euro 2000 (valore dei beni significativi eccedente la quota agevolata).

3.3.5 Modalità di fatturazione in presenza di beni significativi

Nella fattura, emessa ai sensi dell'articolo 21 DPR 633/72 (o, se non obbligatoria, nella ricevuta fiscale o nello scontrino), deve essere distintamente indicato:

- *il valore complessivo della prestazione (comprensivo del valore dei beni significativi);*
- *il valore dei beni significativi, con indicazione della parte di questi assoggettata ad aliquota ridotta e l'eventuale parte soggetta all'aliquota ordinaria del 20%.*

I suddetti dati devono essere evidenziati in fattura anche nel caso in cui dal calcolo risulti che l'intero valore del bene significativo deve essere assoggettato all'aliquota ridotta.

3.3.6 Modalità di fatturazione in caso di pagamento di acconti

Nel caso in cui il pagamento del corrispettivo, relativo ad un intervento di recupero con fornitura di un bene significativo, avvenga in più soluzioni, il limite di valore entro cui applicare l'aliquota del 10% ai suddetti beni dovrà essere calcolato in relazione all'intero corrispettivo dovuto dal committente e non ad un singolo acconto o al solo saldo. Il valore del bene significativo dovrà poi essere riportato, nella quota percentuale corrispondente alla parte di corrispettivo pagata, in ogni fattura relativa al singolo pagamento, indicando sia la parte di valore del bene significativo da assoggettare all'aliquota del 10% sia quella da assoggettare all'aliquota ordinaria.

Assume rilevanza, ai fini dell'applicazione della norma agevolativa, soltanto la parte di valore del bene corrispondente alla percentuale di pagamenti. Il limite entro cui applicare l'aliquota del 10% alla parte di valore del bene significativo così individuata deve essere poi calcolato in relazione alla sola parte di corrispettivo che verrà fatturata in tale periodo.

Esempio n. 3

Si ipotizzi che, relativamente all'esempio n. 2 (totale prestazione euro 5000), sia riscosso un acconto pari a euro 2.500 (quindi, pari alla metà).

Ai fini della compilazione della fattura, la quota del valore dei beni significativi eccedente il limite agevolabile (cioè, 2000 euro) va rapportata all'ammontare dell'acconto rispetto al corrispettivo totale della prestazione.

In relazione all'acconto incassato, la quota di valore dei beni significativi da assoggettare al 20% è quindi pari a 1000, cioè a: $2000 \times 2.500/5.000$.

La fattura dovrà essere compilata indicando i seguenti importi, calcolati come sotto descritto:

Acconto incassato: euro 2.500

Beni significativi: euro 1750 (cioè: $3500 \times 2500/5000$), di cui:

- euro 1000 (cioè, $2000 \times 2500/5000$) con IVA 20%;
- euro 750 (cioè, $1500 \times 2500/5000$) con IVA 10%.

In sostanza, occorre "stratificare" la base imponibile dei beni significativi in proporzione all'acconto riscosso.

4. MATERIALI LAPIDEI

Una considerazione a parte va effettuata per la cessione di materiali e prodotti dell'industria lapidea (si tratta, ad esempio, della lavorazione e cessione di marmi, graniti, etc.).

La cessione di prodotti lapidei è assoggettata, in generale, all'aliquota ordinaria del 20%.

Va tuttavia osservato che tali beni potrebbero essere ricompresi tra le materie prime, semilavorati e beni finiti per l'edilizia: in tali casi, si applicano le disposizioni commentate nei paragrafi precedenti.

Il materiale lapideo, infine, potrebbe essere inglobato in un manufatto per sepoltura (loculi, tombe, cappelle); quest'ultimo, sulla base del regolamento di polizia mortuaria, rientra tra le opere di urbanizzazione primaria e secondaria. Di conseguenza, la cessione di beni finiti costruiti con materiali lapidei ed inglobati in un manufatto per sepoltura, è assoggettata all'aliquota ridotta del 10%, rientrando nella voce n. 127-quinquies, Tab. A, parte III, DPR 633/72.

La cessione di materiali lapidei non inglobati in un manufatto per sepoltura (ad esempio, vasi, croci, lanterne, etc.) non può essere ricondotta a tale fattispecie: di conseguenza, non essendo prevista una voce specifica di agevolazione, è assoggettata all'aliquota ordinaria del 20% (al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti con la risoluzione n. 111/E del 9 ottobre 2006).

5. INDICAZIONE DEL COSTO DELLA MANODOPERA IN FATTURA

Al fine di contrastare il lavoro irregolare nel settore dell'edilizia, il legislatore ha introdotto l'obbligo di indicazione del costo della manodopera in fattura (articolo 35, comma 19-20, decreto legge 223 del 4 luglio 2006, convertito in legge n. 248 del 4 agosto 2006).

L'obbligo inizialmente era previsto, a pena di decadenza, per la fruibilità dell'agevolazione consistente nella detrazione del 36% sulle ristrutturazioni edilizie. Con la legge finanziaria per il 2007, tale obbligo è stato esteso anche alle prestazioni ad alta intensità di manodopera e successivamente soppresso per tale ultima fattispecie (con la legge finanziaria per il 2008).

L'indicazione in fattura del costo della manodopera deve essere obbligatoriamente effettuata, a pena di decadenza, anche ai fini della detrazione del 55% (risparmio energetico), così come è stato precisato dall'Agenzia delle entrate con la circolare 36/E del 31 maggio 2007.

Quindi, in sintesi:

Agevolazione	Decorrenza obbligo di indicazione del costo della manodopera in fattura
<i>Detrazione 36%</i>	Dal 4 luglio 2006
<i>Aliquota IVA ridotta</i>	Dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007
<i>Riqualficazione energetica</i>	Dal 1° gennaio 2007

Nonostante l'obbligo in argomento sia stato abrogato ai fini dell'agevolazione consistente nella riduzione dell'aliquota IVA per le prestazioni ad alta intensità di manodopera, l'unicità del documento (fattura) utilizzato per tutte le tipologie di agevolazioni comporta di fatto la necessità, in capo al prestatore del servizio, di dover effettuare tale indicazione.

In capo al committente-cliente (che riceve la prestazione), invece, la mancata indicazione del dato relativo al costo della manodopera produce la decadenza dell'agevolazione soltanto per la detrazione del 36% e per la detrazione del 55% (riqualificazione energetica).

Ad esempio: un intervento di recupero consistente in una prestazione di manodopera straordinaria, è assoggettabile all'IVA ridotta al 10% anche in assenza dell'indicazione in fattura del costo della relativa manodopera. Tuttavia, la medesima fattura, se priva dell'indicazione del costo della relativa manodopera, non potrà essere utilizzata per fruire della detrazione del 36% o, in alternativa, del 55% (se trattasi di interventi di riqualificazione energetica).

In considerazione della sussistenza dell'obbligo, per alcune tipologie di agevolazione, si ritiene utile riepilogare i chiarimenti che sono stati forniti dall'Amministrazione, in merito all'indicazione del costo della manodopera:

<input type="checkbox"/>	la manodopera può essere indicata quale dato complessivo, senza che sia necessaria una evidenziazione puntuale in ordine ai singoli dipendenti impiegati;
<input type="checkbox"/>	se la prestazione è resa da una ditta individuale, con attività del solo titolare, non dovrà essere indicata la manodopera. Dovrà, tuttavia, essere indicata tale circostanza nella fattura;
<input type="checkbox"/>	se la prestazione è resa da un'impresa con dipendenti, senza partecipazione del titolare nelle fasi di lavoro, è necessario indicare il costo della manodopera; nell'ipotesi, invece, in cui anche il titolare partecipa nelle fasi di lavoro, dovrà essere indicato il costo della manodopera impiegata al netto del costo riferibile al lavoro del datore;
<input type="checkbox"/>	l'indicazione del costo della manodopera deve essere effettuato anche nella fattispecie contrattuale riconducibile alle cessioni di beni con posa in opera;
<input type="checkbox"/>	in caso di appalto o subappalto, deve essere indicato il costo della manodopera impiegata direttamente nonché quella impiegata da eventuali appaltatori o subappaltatori, secondo l'ammontare da questi ultimi comunicato;
<input type="checkbox"/>	non è obbligatoria l'indicazione del costo della manodopera nelle fatture in acconto, a condizione che la stessa, riferita all'intera esecuzione dei lavori, sia indicata nella fattura emessa a titolo di saldo.