

Circolare del 12/07/2018 n. 15 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Coordinamento Normativo

La disciplina dei beni significativi alla luce della norma di interpretazione autentica dell'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, introdotta dall'articolo 1, comma 19, della legge 27 dicembre 2017, n. 205

Sintesi:

Sintesi:

La presente circolare fornisce chiarimenti in ordine alla disciplina dei c.d. "beni significativi" di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488 e al decreto del Ministro delle finanze 29 dicembre 1999, oggetto della norma di interpretazione autentica introdotta dall'articolo 1, comma 19, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018).

Testo:

INDICE

Premessa

1. La rilevanza dei beni significativi nell'ambito degli interventi di recupero del patrimonio edilizio

2. Individuazione dei beni significativi

2.1 Rilevanza delle parti staccate dei beni significativi - Articolo 1, comma 19, Legge di Bilancio 2018

2.2 Casi particolari

2.2.1 Tapparelle

2.2.2 Zanzariere e grate di sicurezza

3. Valore dei beni significativi

4. Modalità di fatturazione

5. Decorrenza della nuova disciplina

Premessa

La presente circolare fornisce chiarimenti in ordine alla disciplina dei c.d. "beni significativi" di cui all'[articolo 7, comma 1, lettera b\), della legge 23 dicembre 1999, n. 488](#) e al [decreto del Ministro delle finanze 29 dicembre 1999](#) (in seguito "D.M. 29 dicembre 1999"), oggetto della norma di interpretazione autentica introdotta dall'[articolo 1, comma 19, della legge 27 dicembre 2017, n. 205](#) (di seguito "Legge di Bilancio 2018").

In particolare, quest'ultima disposizione prevede che "*Ai sensi dell'[articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 7, comma 1, lettera b\), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, nonché il decreto del Ministro delle finanze 29 dicembre 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 306 del 31 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. La fattura emessa ai sensi dell'\[articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633\]\(#\), 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. 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](#)*".

Con la norma di interpretazione autentica è stato, dunque, specificato il criterio in base al quale le componenti o le parti staccate assumono rilevanza ai fini della determinazione del valore dei beni significativi e sono state indicate le

modalità di determinazione di detto valore.

Sul piano degli adempimenti contabili, sono state, altresì, chiarite le modalità di fatturazione della prestazione di servizi nella quale è compresa la cessione di un bene significativo.

Si commentano, di seguito, le novità apportate dalla norma di interpretazione autentica, previa disamina del trattamento fiscale dei beni significativi impiegati per la realizzazione di interventi di recupero del patrimonio edilizio.

1. La rilevanza dei beni significativi nell'ambito degli interventi di recupero del patrimonio edilizio

In base all'[articolo 7 comma 1, lettera b\), della legge 23 dicembre 1999, n. 488](#), rubricato "*Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette e per l'emersione di base imponibile*", "*Ferme restando le disposizioni piu' favorevoli di cui all'[articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#), e delle tabelle ad esso allegate, fino alla data del 31 dicembre 2000 sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento:*

a) [...];

b) *le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a) (i.e. manutenzione ordinaria), b) (i.e. manutenzione straordinaria), c) (i.e. interventi di restauro e di risanamento conservativo) e d) (i.e. interventi di ristrutturazione edilizia), 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 (i.e. "beni significativi"), 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 *ratio* di tale norma è quella di agevolare le prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di recupero a prescindere dalle modalità contrattuali utilizzate per realizzare tali interventi, vale a dire contratto di appalto ovvero fornitura di beni con posa in opera.

La categoria dei beni significativi - individuati, come sarà illustrato in seguito, dal [D.M. del 29 dicembre 1999](#) - assume rilevanza, peraltro, 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 (i beni forniti da un soggetto diverso o acquistati direttamente dal committente dei lavori sono soggetti ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria).

In particolare, qualora nell'ambito degli interventi anzidetti (manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria) siano impiegati i beni costituenti una parte significativa del valore della prestazione, il bene significativo fornito nell'ambito della prestazione resta soggetto interamente all'aliquota nella misura del 10 per cento se il suo valore non supera la metà di quello dell'intera prestazione. Se, invece, il valore del bene significativo supera tale limite, l'aliquota nella misura del 10 per cento si applica al bene solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di recupero e quello dei beni significativi. Sul valore residuo del bene significativo trova applicazione l'aliquota nella misura ordinaria.

La portata innovativa della norma richiamata in premessa riguarda, infatti, solo i beni significativi impiegati nell'ambito di interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a) e b) della [legge n. 457 del 1978](#) (successivamente rifiuto nell'art. 3, primo comma, lett. a) e b) del Testo Unico dell'edilizia di cui al [d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380](#)) effettuati su immobili a prevalente destinazione abitativa, in quanto l'[articolo 7, comma 1, della legge n. 488 del 1999](#) fa espressamente salve le disposizioni più favorevoli già previste per le prestazioni concernenti il recupero edilizio che, pertanto, continuano a trovare applicazione alle condizioni ivi previste.

In particolare, continuano a trovare applicazione le seguenti disposizioni più favorevoli:

- la disposizione di cui al n. 127-*quaterdecies*) della tabella A, parte III, allegata al [d.P.R. n. 633 del 1972](#), che prevede - tra i servizi cui l'imposta si applica a regime con l'aliquota ridotta del 10 per cento - quelli dipendenti da contratti d'appalto aventi ad oggetto gli interventi di recupero edilizio di cui all'articolo 31, lettere c) e d), della citata [legge n. 457 del 1978](#) (rispettivamente il restauro e risanamento conservativo e la ristrutturazione edilizia), effettuati su qualsiasi tipologia di immobile;

- la disposizione di cui al n. 127-*terdecies*) della tabella A, parte III, allegata al [d.P.R. n. 633 del 1972](#) che - a prescindere dalla tipologia dell'immobile oggetto dell'intervento di recupero - prevede l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento alle cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate (i.e. beni finiti) forniti per la realizzazione degli interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui, rispettivamente, all'articolo 31, lettere c) e d) della [legge n. 457 del 1978](#).

Alla luce del quadro normativo sopra rappresentato, in linea generale, il trattamento fiscale delle forniture di beni necessari per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31, primo comma, lett. a), b), c) e d) della legge n. 457 del 1978, tra i quali rientrano i beni significativi, può essere sintetizzato nei termini seguenti:

1. i beni finiti, ad esclusione delle materie prime e semilavorate, necessari per la realizzazione degli interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia (cc.dd. "interventi pesanti"), eseguiti su qualsiasi tipologia di immobile, sono soggetti ad IVA con applicazione dell'aliquota del 10 per cento senza altre particolari condizioni, vale a dire anche se acquistati direttamente dal committente dei lavori ed a prescindere dalla circostanza che il valore del bene fornito sia prevalente rispetto a quello della prestazione di servizi;
2. i beni finiti, le materie prime e semilavorate, necessarie per la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria e di manutenzione straordinaria eseguiti su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata sono soggetti ad IVA con aliquota del 10 per cento se sono forniti dallo stesso soggetto che esegue l'intervento di recupero ed a condizione che detti beni finiti non costituiscano una parte significativa del valore delle cessioni effettuate nel quadro dell'intervento.

2. Individuazione dei beni significativi

Il D.M. del 29 dicembre 1999 individua espressamente i seguenti beni significativi:

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

Si tratta di beni per i quali in via normativa è stata posta la presunzione che il loro valore assuma una certa rilevanza rispetto a quello delle forniture effettuate nell'ambito degli interventi (agevolati) di recupero del patrimonio edilizio.

L'elenco deve considerarsi tassativo, in quanto la limitazione all'applicazione dell'aliquota IVA nella misura del 10 per cento opera solo in relazione ai beni indicati dal decreto ministeriale.

Peraltro, i termini utilizzati per individuare i beni costituenti una parte significativa degli interventi di recupero devono essere intesi nel loro significato generico e non tecnico. Conseguentemente, 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 (a titolo esemplificativo, la stufa a *pellet* utilizzata per riscaldare l'acqua per alimentare il sistema di riscaldamento e per produrre acqua sanitaria deve essere assimilata alla caldaia (*i.e.* bene significativo); diversamente, la stufa a *pellet* utilizzata soltanto per il riscaldamento dell'ambiente non può essere assimilata alla caldaia).

2.1 Rilevanza delle parti staccate dei beni significativi - Articolo 1, comma 19, Legge di Bilancio 2018

Per tutti i beni diversi da quelli elencati nel D.M. 29 dicembre 1999 - individuati secondo i chiarimenti forniti al paragrafo precedente - vale il principio generale in base al quale il valore relativo confluisce in quello della prestazione di servizi soggetto ad IVA con aliquota nella misura del 10 per cento.

Per quanto riguarda le parti staccate dei beni significativi, fornite unitamente a questi ultimi nell'ambito di una prestazione di servizi avente ad oggetto un intervento di recupero agevolato (*i.e.* intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria), si pone il problema di verificare se le stesse assumano rilevanza autonoma e, quindi, al pari degli altri beni diversi da quelli indicati nel citato decreto ministeriale come "beni significativi", siano soggette al medesimo trattamento fiscale previsto per la prestazione di servizi o se, diversamente, vadano considerate quali componenti essenziali del bene significativo e, dunque, ne seguano le sorti per quanto concerne la determinazione dell'aliquota applicabile.

In base alla norma di interpretazione autentica prevista dall'art. 1, comma 19, della Legge di Bilancio 2018, la verifica in merito alla rilevanza delle parti staccate rispetto al bene significativo, ai fini della corretta determinazione

della base imponibile sulla quale applicare l'IVA con aliquota nella misura del 10 per cento, "si effettua in base all'autonomia funzionale delle parti rispetto al manufatto principale (i.e. bene significativo), come individuato nel citato decreto ministeriale (i.e. **D.M. 29 dicembre 1999**); [...]".

In altri termini, le parti staccate dei beni significativi (*rectius*, il valore delle stesse), solo se connotate dalla loro autonomia funzionale rispetto al manufatto principale (*rectius*, bene significativo) non sono comprese nel valore del bene significativo, ai fini della verifica della quota di valore non soggetta ad aliquota nella misura del 10 per cento. Diversamente, se la parte staccata concorre alla normale funzionalità dei beni significativi ed è, dunque, priva di una propria autonomia funzionale, la stessa deve essere considerata parte integrante dei medesimi beni. In quest'ultimo caso, il valore della parte staccata deve confluire, ai fini della determinazione del limite cui applicare l'aliquota IVA del 10 per cento, nel valore dei beni significativi.

Peraltro, qualora l'intervento di manutenzione agevolato abbia ad oggetto l'installazione/sostituzione della sola componente staccata di un bene significativo (già installato precedentemente), ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata, non è necessario alcun apprezzamento in merito all'autonomia funzionale di detta componente rispetto al bene significativo; in tal caso, infatti, l'intervento non ha ad oggetto l'installazione del bene significativo, bensì la sostituzione/installazione di una sua parte staccata.

Conseguentemente, ai fini dell'applicazione dell'aliquota nella misura del 10 per cento, il valore della parte staccata è attratto nel valore complessivo della prestazione di servizi.

Si pensi, a titolo esemplificativo, alla mera sostituzione del bruciatore della caldaia (i.e. bene significativo) già installata. Sebbene il bruciatore (componente/parte staccata della caldaia), astrattamente considerato, non presenti, nei termini anzidetti, un'autonomia funzionale rispetto alla caldaia, il valore dello stesso confluisce indistintamente nel valore della prestazione di servizi, ciò, in quanto nell'ambito dell'intervento non viene fornito il bene significativo (i.e. caldaia), bensì esclusivamente una componente dello stesso.

2.2 Casi particolari

Si ritiene utile chiarire la qualificazione dei seguenti beni alla luce del criterio indicato dalla norma di interpretazione autentica, attinente all'autonomia funzionale delle componenti staccate rispetto al manufatto principale (vale a dire rispetto ai beni significativi indicati nel D.M.):

- tapparelle, scuri, veneziane;
- zanzariere;
- inferriate o grate di sicurezza.

2.2.1 Tapparelle

Avendo riguardo alle tapparelle ovvero ad analoghi sistemi oscuranti come gli scuri o le veneziane, si ritiene che le stesse siano funzionalmente autonome rispetto agli infissi. Ciò, in quanto, a differenza degli infissi, idonei a consentire l'isolamento ed il completamento degli immobili, le tapparelle sono installate allo scopo di proteggere gli infissi esterni dagli agenti atmosferici ed a preservare gli ambienti interni dalla luce e dal calore.

In considerazione di tale autonomia funzionale rispetto agli infissi esterni e/o interni dell'abitazione, le tapparelle (*rectius*, il valore/costo delle tapparelle) non sono attratte nel valore degli infissi (i.e. beni significativi), ma sono ricomprese nel valore della prestazione di servizio soggetta ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura del 10 per cento.

In altri termini, in relazione all'intervento di manutenzione avente ad oggetto l'installazione degli infissi comprendenti le tapparelle, l'IVA al 10 per cento si applica su una base imponibile costituita dal corrispettivo pattuito per l'intervento di manutenzione, comprensivo del valore (*rectius*, costo) delle tapparelle. Gli infissi (i.e. beni significativi), invece, sono interamente soggetti ad IVA con aliquota del 10 per cento solo se il loro valore non supera la metà del valore dell'intera prestazione (ivi compreso, come precisato, il valore delle tapparelle). L'eventuale eccedenza di valore degli infissi resta, quindi, soggetto ad IVA con aliquota ordinaria.

Diversamente, le tapparelle o gli altri sistemi oscuranti non assumono, in ogni caso, autonoma rilevanza rispetto al manufatto principale, qualora siano strutturalmente integrati negli infissi. In tal caso, ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA nella misura del 10 per cento, il valore degli infissi è comprensivo del valore delle tapparelle.

2.2.2 Zanzariere e grate di sicurezza

Le medesime considerazioni sopra esposte con riferimento alle tapparelle valgono anche ai fini del trattamento fiscale degli interventi di manutenzione aventi ad oggetto l'installazione di zanzariere e di inferriate o grate di sicurezza.

In particolare, le zanzariere non concorrono come gli infissi all'isolamento e al completamento dell'immobile, bensì le stesse sono installate al fine di proteggere gli ambienti interni contro le zanzare e altri insetti.

In considerazione di detta autonomia funzionale rispetto agli infissi, si ritiene che il valore delle zanzariere non assuma rilievo ai fini della determinazione del limite cui applicare l'aliquota IVA del 10 per cento .

Il costo/corrispettivo imputabile alle zanzariere deve essere, quindi, compreso nel corrispettivo pattuito per la prestazione oggetto dell'intervento di manutenzione.

Come già chiarito in relazione ai sistemi oscuranti, anche le zanzariere non assumono autonoma rilevanza rispetto agli infissi, qualora siano strutturalmente integrati negli stessi. In tal caso, ai fini dell'individuazione della quota parte della base imponibile soggetta ad aliquota nella misura ordinaria e della quota parte soggetta ad aliquota nella misura del 10 per cento, il valore degli infissi è comprensivo del valore delle zanzariere.

Per quanto riguarda le grate di sicurezza, installate al fine di prevenire atti illeciti da parte di terzi, in linea di principio, le stesse non sono riconducibili - neppure sotto il profilo funzionale - ad alcuna delle categorie di beni significativi elencate nel citato decreto ministeriale. Le grate, installate al fine di evitare il compimento di atti illeciti da parte di terzi, non possono essere considerate alla stregua di parti/componenti separate degli infissi (i.e. beni significativi) - nell'accezione di cui alla norma di interpretazione autentica - in quanto le grate, in virtù della loro autonomia rilevanza sotto il profilo funzionale, costituiscono esse stesse dei beni diversi e indipendenti dagli infissi esterni e/o interni dell'abitazione.

Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 10 per cento all'intervento di manutenzione avente ad oggetto l'installazione degli infissi e delle grate di sicurezza, il valore delle grate non assume autonoma rilevanza e non deve confluire nel valore degli infissi (*rectius*, beni significativi), bensì nel valore complessivo della prestazione soggetta all'aliquota del 10 per cento.

3. Valore dei beni significativi

L'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488 e il D.M. 29 dicembre 1999 non contengono alcuna previsione in merito alla determinazione del valore da imputare ai beni significativi. Al fine di sopperire, in via interpretativa, all'assenza di indicazioni al riguardo, con la circolare 7 aprile 2000, n. 71/E è stato chiarito che il valore dei beni significativi deve essere determinato in base ai principi di carattere generale che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto e, in particolare, tenendo conto della norma di cui all'articolo 13 del d.P.R. n. 633 del 1972 relativa alla determinazione base imponibile.

Sul punto è intervenuta la norma di interpretazione autentica, introdotta dall'articolo 1, comma 19 della Legge di Bilancio 2018, chiarendo che il valore dei beni significativi "*deve tener 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*".

Come si desume dalla relazione illustrativa della norma di interpretazione autentica, se il bene significativo fornito nell'ambito dell'intervento agevolato è prodotto dal prestatore stesso, ai fini dell'individuazione dell'aliquota IVA applicabile, il valore del bene è costituito dal relativo costo di produzione, comprensivo degli oneri che concorrono alla realizzazione del medesimo bene (il costo di produzione non può, in particolare, essere inferiore al costo delle materie prime utilizzate ed al costo della manodopera impiegata).

Per quanto riguarda il costo di produzione, è il caso di evidenziare che - secondo l'accezione di costo di produzione di cui al principio contabile OIC n. 13 (i.e. *Rimanenze*) - assumono rilevanza oltre ai costi direttamente imputabili al prodotto, anche i costi indiretti (c.d. costi generali di produzione) sostenuti nel corso della 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. Nel caso in cui il fornitore dei beni significativi sia un'impresa individuale, il valore della manodopera impiegata - compresa, nei termini anzidetti, tra gli oneri che concorrono alla produzione dei beni significativi - può essere determinato tenendo conto della remunerazione del titolare dell'impresa.

Diversamente, nel caso in cui il fornitore non produca il bene significativo, bensì acquisti lo stesso da terzi, il valore del bene, ai fini dell'individuazione dell'aliquota IVA applicabile, non può essere inferiore al suo valore di acquisto.

Merita sottolineare che l'intervento del legislatore è, altresì, diretto ad escludere dal valore del bene significativo, determinato nei termini anzidetti, il margine aggiunto dal prestatore al costo di produzione o al costo di acquisizione del bene significativo per determinare il prezzo finale di cessione dello stesso al cliente/committente (il c.d. *mark-up*). Ciò che rileva, dunque, è solo il costo "originario" del bene significativo, sia esso di produzione ovvero di acquisizione presso terzi.

4. Modalità di fatturazione

Per quanto riguarda le modalità di fatturazione dell'intervento agevolato (*i.e.* manutenzione ordinaria o manutenzione straordinaria su immobili a prevalente destinazione abitativa privata) in cui è compresa la fornitura di un bene significativo, la norma di interpretazione autentica prevede che "*la fattura emessa ai sensi dell'[articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#), 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. [...]*"

In seguito all'intervento normativo in commento, quindi, al fine di evidenziare la corretta applicazione dell'aliquota IVA nella misura del 10 per cento all'intervento di manutenzione, è necessario che la fattura emessa dal prestatore che realizza l'intervento indichi puntualmente oltre al corrispettivo complessivo dell'operazione, comprensivo del valore dei beni significativi forniti nell'ambito dell'intervento, anche il valore dei beni medesimi.

Tale distinta evidenziazione in fattura si rende necessaria in quanto la prestazione di servizi ed i beni significativi forniti sono, in linea di principio, suscettibili di essere assoggettati ad IVA con aliquote differenti. In particolare, come innanzi chiarito, qualora il valore del bene significativo sia superiore alla metà del corrispettivo pattuito per l'intervento di recupero, l'aliquota del 10 per cento si applica solo al valore (*rectius*, corrispettivo) della prestazione aumentato della differenza tra il corrispettivo complessivo e il valore del bene significativo.

La quota residua del bene significativo è soggetta ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria.

Si ipotizzi, a titolo esemplificativo, che venga eseguito su un fabbricato a destinazione abitativa un intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria che comprenda, altresì, la fornitura con posa in opera di un bene significativo prodotto dallo stesso prestatore, il cui valore sia superiore alla metà del corrispettivo pattuito per l'intervento agevolato.

In particolare, il corrispettivo complessivo pattuito per la realizzazione dell'intervento è pari a 1.800,00 euro, di cui 1.000,00 euro è il valore del bene significativo (che, come chiarito, non può essere, in ogni caso, inferiore al costo delle materie prime utilizzate ed al costo della manodopera impiegata per la produzione del bene), 600,00 euro il valore della manodopera e 200,00 euro il *mark-up* aggiunto dal prestatore. Il prestatore è, dunque, tenuto ad indicare separatamente in fattura, oltre alla descrizione dell'intervento agevolato, il valore della manodopera (*rectius*, del servizio oggetto della prestazione) comprensivo del *mark-up* (nel caso ipotizzato pari a 800,00 euro) e il valore del bene significativo (1.000,00 euro).

In tal caso, l'imposta si applica come segue:

- con aliquota nella misura del 10 per cento sull'importo di 1.600,00 euro, di cui 800,00 euro per la manodopera e il *mark-up* e 800,00 euro per il bene significativo impiegato (pari alla differenza tra il corrispettivo complessivo di 1.800,00 euro e il valore del bene significativo pari 1.000,00 euro);
- con aliquota nella misura del 22 per cento sull'importo di 200,00 euro (corrispondente alla eccedenza di valore del bene significativo).

Il prestatore indica, dunque, in fattura il totale imponibile (1.800,00 euro) ed evidenzia separatamente l'ammontare dell'imposta con applicazione dell'aliquota nella misura del 10 per cento e l'ammontare dell'imposta risultante dall'applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria.

Pertanto, 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 per cento (vale a dire anche qualora il valore del bene non sia superiore alla metà del valore dell'intervento agevolato).

Nel caso di intervento di recupero complesso in quanto avente ad oggetto una pluralità di opere/servizi tra le quali sono comprese la fornitura e l'installazione di beni significativi, a fronte del quale il committente si obblighi a pagare un unico corrispettivo riferito all'opera nel suo complesso (comprensivo sia del valore della prestazione di servizi sia del valore del bene significativo), in applicazione del *modus operandi* previsto dalla norma di interpretazione autentica, il fornitore/prestatore deve, in ogni caso, evidenziare separatamente in fattura il corrispettivo relativo all'intervento di recupero ed il valore imputabile ai beni significativi forniti nell'ambito dell'intervento (distintamente, vale a dire il valore di ciascun bene significativo o indistintamente, indicando il valore complessivo dei beni significativi forniti).

Come chiarito con la [circolare del 17 maggio 2000, n. 98](#), in tal caso l'intervento di recupero deve essere considerato unitariamente anche al fine di individuare il limite di valore entro il quale i beni significativi possono essere assoggettati ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura del 10 per cento. Si ipotizzi, a titolo esemplificativo, un intervento di manutenzione straordinaria avente ad oggetto la realizzazione di servizi igienici, la sostituzione di infissi esterni e l'installazione di una caldaia. Nel presupposto che i beni (*rectius*, sanitari, infissi e caldaia) assumano valore significativo (in quanto il loro valore complessivo è superiore al 50 per cento di quello dell'intero intervento di recupero), ai fini dell'individuazione della quota parte della base imponibile soggetta ad aliquota nella misura ordinaria e della quota parte soggetta ad aliquota nella misura del 10 per cento, si deve tener conto del corrispettivo pattuito per la realizzazione dell'intervento di manutenzione straordinaria nel suo complesso (comprensivo di tutte le opere/prestazioni di servizi necessarie per la sua realizzazione) e del valore dei beni significativi (determinato nei termini anzidetti).

5. Decorrenza della nuova disciplina

La norma in commento, avendo natura interpretativa, esplica efficacia retroattiva, con la conseguenza che le eventuali contestazioni aventi ad oggetto un comportamento rivelatosi poi corretto in forza della norma in parola, andranno abbandonate, fatto salvo il limite dei rapporti esauriti, intendendosi per tali quelli per cui sia intervenuto un giudicato o un atto amministrativo definito.

La novella normativa prevede inoltre una clausola di salvaguardia in base alla quale "*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*".

Pertanto, anche eventuali comportamenti difformi rispetto alle disposizioni previste dalla norma di interpretazione autentica (ad esempio, erronea determinazione del valore dei beni significativi, emissione di fatture incomplete rispetto ai dati richiesti dalla norma di interpretazione autentica), tenuti dai contribuenti fino al 31 dicembre 2017 non possono essere contestati o le relative contestazioni andranno abbandonate, fatto salvo, come detto sopra, il limite dei rapporti esauriti.

Resta, peraltro, precluso il rimborso dell'imposta che sia stata applicata in misura maggiore sulle operazioni effettuate entro la predetta data.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

[Documento in formato pdf](#)



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 12 luglio 2018

OGGETTO: La disciplina dei beni significativi alla luce della norma di interpretazione autentica dell'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, introdotta dall'articolo 1, comma 19, della legge 27 dicembre 2017, n. 205

INDICE

Premessa	3
1. La rilevanza dei beni significativi nell'ambito degli interventi di recupero del patrimonio edilizio	4
2. Individuazione dei beni significativi	7
2.1 Rilevanza delle parti staccate dei beni significativi – Articolo 1, comma 19, Legge di Bilancio 2018.....	8
2.2 Casi particolari	10
2.2.1 Tapparelle	10
2.2.2 Zanzariere e grate di sicurezza	11
3. Valore dei beni significativi	12
4. Modalità di fatturazione	14
5. Decorrenza della nuova disciplina	17

Premessa

La presente circolare fornisce chiarimenti in ordine alla disciplina dei c.d. “beni significativi” di cui all’articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488 e al decreto del Ministro delle finanze 29 dicembre 1999 (in seguito “D.M. 29 dicembre 1999”), oggetto della norma di interpretazione autentica introdotta dall’articolo 1, comma 19, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (di seguito “Legge di Bilancio 2018”).

In particolare, quest’ultima disposizione prevede che *“Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, nonche' il decreto del Ministro delle finanze 29 dicembre 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 306 del 31 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 puo' essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi. La fattura emessa ai sensi dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, 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. 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”.

Con la norma di interpretazione autentica è stato, dunque, specificato il criterio in base al quale le componenti o le parti staccate assumono rilevanza ai fini della determinazione del valore dei beni significativi e sono state indicate le modalità di determinazione di detto valore.

Sul piano degli adempimenti contabili, sono state, altresì, chiarite le modalità di fatturazione della prestazione di servizi nella quale è compresa la cessione di un bene significativo.

Si commentano, di seguito, le novità apportate dalla norma di interpretazione autentica, previa disamina del trattamento fiscale dei beni significativi impiegati per la realizzazione di interventi di recupero del patrimonio edilizio.

1. La rilevanza dei beni significativi nell'ambito degli interventi di recupero del patrimonio edilizio

In base all'articolo 7 comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, rubricato “*Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette e per l'emersione di base imponibile*”, “*Ferme restando le disposizioni piu' favorevoli di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e delle tabelle ad esso allegate, fino alla data del 31 dicembre 2000 sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento:*

a) [...];

b) *le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a) (i.e. manutenzione ordinaria), b) (i.e. manutenzione straordinaria), c) (i.e. interventi di restauro e di risanamento conservativo) e d) (i.e. interventi di ristrutturazione edilizia), 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 (i.e. "beni significativi"), 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 *ratio* di tale norma è quella di agevolare le prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di recupero a prescindere dalle modalità contrattuali utilizzate per realizzare tali interventi, vale a dire contratto di appalto ovvero fornitura di beni con posa in opera.

La categoria dei beni significativi - individuati, come sarà illustrato in seguito, dal D.M. del 29 dicembre 1999 - assume rilevanza, peraltro, 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 (i beni forniti da un soggetto diverso o acquistati direttamente dal committente dei lavori sono soggetti ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria).

In particolare, qualora nell'ambito degli interventi anzidetti (manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria) siano impiegati i beni costituenti una parte significativa del valore della prestazione, il bene significativo fornito nell'ambito della prestazione resta soggetto interamente all'aliquota nella misura del 10 per cento se il suo valore non supera la metà di quello dell'intera prestazione. Se, invece, il valore del bene significativo supera tale limite, l'aliquota nella misura del 10 per cento si applica al bene solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di recupero e quello dei beni significativi. Sul valore residuo del bene significativo trova applicazione l'aliquota nella misura ordinaria.

La portata innovativa della norma richiamata in premessa riguarda, infatti, solo i beni significativi impiegati nell'ambito di interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a) e b) della legge n. 457 del 1978 (successivamente rifuso nell'art. 3, primo comma, lett. a) e b) del Testo

Unico dell'edilizia di cui al d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380) effettuati su immobili a prevalente destinazione abitativa, in quanto l'articolo 7, comma 1, della legge n. 488 del 1999 fa espressamente salve le disposizioni più favorevoli già previste per le prestazioni concernenti il recupero edilizio che, pertanto, continuano a trovare applicazione alle condizioni ivi previste.

In particolare, continuano a trovare applicazione le seguenti disposizioni più favorevoli:

- la disposizione di cui al n. 127-*quaterdecies*) della tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, che prevede - tra i servizi cui l'imposta si applica a regime con l'aliquota ridotta del 10 per cento - quelli dipendenti da contratti d'appalto aventi ad oggetto gli interventi di recupero edilizio di cui all'articolo 31, lettere c) e d), della citata legge n. 457 del 1978 (rispettivamente il restauro e risanamento conservativo e la ristrutturazione edilizia), effettuati su qualsiasi tipologia di immobile;

- la disposizione di cui al n. 127-*terdecies*) della tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 che - a prescindere dalla tipologia dell'immobile oggetto dell'intervento di recupero - prevede l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento alle cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate (*i.e.* beni finiti) forniti per la realizzazione degli interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui, rispettivamente, all'articolo 31, lettere c) e d) della legge n. 457 del 1978.

Alla luce del quadro normativo sopra rappresentato, in linea generale, il trattamento fiscale delle forniture di beni necessari per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31, primo comma, lett. a), b), c) e d) della legge n. 457 del 1978, tra i quali rientrano i beni significativi, può essere sintetizzato nei termini seguenti:

- 1) i beni finiti, ad esclusione delle materie prime e semilavorate, necessari per la realizzazione degli interventi di restauro e risanamento conservativo e di

ristrutturazione edilizia (cc.dd. “interventi pesanti”), eseguiti su qualsiasi tipologia di immobile, sono soggetti ad IVA con applicazione dell’aliquota del 10 per cento senza altre particolari condizioni, vale a dire anche se acquistati direttamente dal committente dei lavori ed a prescindere dalla circostanza che il valore del bene fornito sia prevalente rispetto a quello della prestazione di servizi;

- 2) i beni finiti, le materie prime e semilavorate, necessarie per la realizzazione degli interventi di manutenzione ordinaria e di manutenzione straordinaria eseguiti su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata sono soggetti ad IVA con aliquota del 10 per cento se sono forniti dallo stesso soggetto che esegue l’intervento di recupero ed a condizione che detti beni finiti non costituiscano una parte significativa del valore delle cessioni effettuate nel quadro dell’intervento.

2. Individuazione dei beni significativi

Il D.M. del 29 dicembre 1999 individua espressamente i seguenti beni significativi:

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

Si tratta di beni per i quali in via normativa è stata posta la presunzione che il loro valore assuma una certa rilevanza rispetto a quello delle forniture effettuate nell’ambito degli interventi (agevolati) di recupero del patrimonio edilizio.

L’elenco deve considerarsi tassativo, in quanto la limitazione all’applicazione

dell'aliquota IVA nella misura del 10 per cento opera solo in relazione ai beni indicati dal decreto ministeriale.

Peraltro, i termini utilizzati per individuare i beni costituenti una parte significativa degli interventi di recupero devono essere intesi nel loro significato generico e non tecnico. Conseguentemente, 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 (a titolo esemplificativo, la stufa a *pellet* utilizzata per riscaldare l'acqua per alimentare il sistema di riscaldamento e per produrre acqua sanitaria deve essere assimilata alla caldaia (*i.e.* bene significativo); diversamente, la stufa a *pellet* utilizzata soltanto per il riscaldamento dell'ambiente non può essere assimilata alla caldaia).

2.1 Rilevanza delle parti staccate dei beni significativi – Articolo 1, comma 19, Legge di Bilancio 2018

Per tutti i beni diversi da quelli elencati nel D.M. 29 dicembre 1999 - individuati secondo i chiarimenti forniti al paragrafo precedente - vale il principio generale in base al quale il valore relativo confluisce in quello della prestazione di servizi soggetto ad IVA con aliquota nella misura del 10 per cento.

Per quanto riguarda le parti staccate dei beni significativi, fornite unitamente a questi ultimi nell'ambito di una prestazione di servizi avente ad oggetto un intervento di recupero agevolato (*i.e.* intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria), si pone il problema di verificare se le stesse assumano rilevanza autonoma e, quindi, al pari degli altri beni diversi da quelli indicati nel citato decreto ministeriale come “beni significativi”, siano soggette al medesimo trattamento fiscale previsto per la prestazione di servizi o se, diversamente, vadano considerate quali componenti essenziali del bene significativo e, dunque, ne seguano le sorti per quanto concerne la determinazione dell'aliquota applicabile.

In base alla norma di interpretazione autentica prevista dall'art. 1, comma 19, della Legge di Bilancio 2018, la verifica in merito alla rilevanza delle parti staccate rispetto al bene significativo, ai fini della corretta determinazione della base imponibile sulla quale applicare l'IVA con aliquota nella misura del 10 per cento, “*si effettua in base all'autonomia funzionale delle parti rispetto al manufatto principale (i.e. bene significativo), come individuato nel citato decreto ministeriale (i.e. D.M. 29 dicembre 1999); [...]*”.

In altri termini, le parti staccate dei beni significativi (*rectius*, il valore delle stesse), solo se connotate dalla loro autonomia funzionale rispetto al manufatto principale (*rectius*, bene significativo) non sono comprese nel valore del bene significativo, ai fini della verifica della quota di valore non soggetta ad aliquota nella misura del 10 per cento. Diversamente, se la parte staccata concorre alla normale funzionalità dei beni significativi ed è, dunque, priva di una propria autonomia funzionale, la stessa deve essere considerata parte integrante dei medesimi beni. In quest'ultimo caso, il valore della parte staccata deve confluire, ai fini della determinazione del limite cui applicare l'aliquota IVA del 10 per cento, nel valore dei beni significativi.

Peraltro, qualora l'intervento di manutenzione agevolato abbia ad oggetto l'installazione/sostituzione della sola componente staccata di un bene significativo (già installato precedentemente), ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata, non è necessario alcun apprezzamento in merito all'autonomia funzionale di detta componente rispetto al bene significativo; in tal caso, infatti, l'intervento non ha ad oggetto l'installazione del bene significativo, bensì la sostituzione/installazione di una sua parte staccata.

Conseguentemente, ai fini dell'applicazione dell'aliquota nella misura del 10 per cento, il valore della parte staccata è attratto nel valore complessivo della prestazione di servizi.

Si pensi, a titolo esemplificativo, alla mera sostituzione del bruciatore della caldaia (*i.e.* bene significativo) già installata. Sebbene il bruciatore (componente/parte staccata della caldaia), astrattamente considerato, non presenti, nei termini anzidetti, un'autonomia funzionale rispetto alla caldaia, il valore dello stesso confluisce indistintamente nel valore della prestazione di servizi, ciò, in quanto nell'ambito dell'intervento non viene fornito il bene significativo (*i.e.* caldaia), bensì esclusivamente una componente dello stesso.

2.2 Casi particolari

Si ritiene utile chiarire la qualificazione dei seguenti beni alla luce del criterio indicato dalla norma di interpretazione autentica, attinente all'autonomia funzionale delle componenti staccate rispetto al manufatto principale (vale a dire rispetto ai beni significativi indicati nel D.M.):

- tapparelle, scuri, veneziane;
- zanzariere;
- inferriate o grate di sicurezza.

2.2.1 Tapparelle

Avendo riguardo alle tapparelle ovvero ad analoghi sistemi oscuranti come gli scuri o le veneziane, si ritiene che le stesse siano funzionalmente autonome rispetto agli infissi. Ciò, in quanto, a differenza degli infissi, idonei a consentire l'isolamento ed il completamento degli immobili, le tapparelle sono installate allo scopo di proteggere gli infissi esterni dagli agenti atmosferici ed a preservare gli ambienti interni dalla luce e dal calore.

In considerazione di tale autonomia funzionale rispetto agli infissi esterni e/o interni dell'abitazione, le tapparelle (*rectius*, il valore/costo delle tapparelle) non sono attratte nel valore degli infissi (*i.e.* beni significativi), ma sono ricomprese nel

valore della prestazione di servizio soggetta ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura del 10 per cento.

In altri termini, in relazione all'intervento di manutenzione avente ad oggetto l'installazione degli infissi comprendenti le tapparelle, l'IVA al 10 per cento si applica su una base imponibile costituita dal corrispettivo pattuito per l'intervento di manutenzione, comprensivo del valore (*rectius*, costo) delle tapparelle. Gli infissi (*i.e.* beni significativi), invece, sono interamente soggetti ad IVA con aliquota del 10 per cento solo se il loro valore non supera la metà del valore dell'intera prestazione (ivi compreso, come precisato, il valore delle tapparelle). L'eventuale eccedenza di valore degli infissi resta, quindi, soggetto ad IVA con aliquota ordinaria.

Diversamente, le tapparelle o gli altri sistemi oscuranti non assumono, in ogni caso, autonoma rilevanza rispetto al manufatto principale, qualora siano strutturalmente integrati negli infissi. In tal caso, ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA nella misura del 10 per cento, il valore degli infissi è comprensivo del valore delle tapparelle.

2.2.2 Zanzariere e grate di sicurezza

Le medesime considerazioni sopra esposte con riferimento alle tapparelle valgono anche ai fini del trattamento fiscale degli interventi di manutenzione aventi ad oggetto l'installazione di zanzariere e di inferriate o grate di sicurezza.

In particolare, le zanzariere non concorrono come gli infissi all'isolamento e al completamento dell'immobile, bensì le stesse sono installate al fine di proteggere gli ambienti interni contro le zanzare e altri insetti.

In considerazione di detta autonomia funzionale rispetto agli infissi, si ritiene che il valore delle zanzariere non assuma rilievo ai fini della determinazione del limite cui applicare l'aliquota IVA del 10 per cento .

Il costo/corrispettivo imputabile alle zanzariere deve essere, quindi, compreso nel corrispettivo pattuito per la prestazione oggetto dell'intervento di manutenzione.

Come già chiarito in relazione ai sistemi oscuranti, anche le zanzariere non assumono autonoma rilevanza rispetto agli infissi, qualora siano strutturalmente integrati negli stessi. In tal caso, ai fini dell'individuazione della quota parte della base imponibile soggetta ad aliquota nella misura ordinaria e della quota parte soggetta ad aliquota nella misura del 10 per cento, il valore degli infissi è comprensivo del valore delle zanzariere.

Per quanto riguarda le grate di sicurezza, installate al fine di prevenire atti illeciti da parte di terzi, in linea di principio, le stesse non sono riconducibili - neppure sotto il profilo funzionale - ad alcuna delle categorie di beni significativi elencate nel citato decreto ministeriale. Le grate, installate al fine di evitare il compimento di atti illeciti da parte di terzi, non possono essere considerate alla stregua di parti/componenti separate degli infissi (*i.e.* beni significativi) - nell'accezione di cui alla norma di interpretazione autentica - in quanto le grate, in virtù della loro autonoma rilevanza sotto il profilo funzionale, costituiscono esse stesse dei beni diversi e indipendenti dagli infissi esterni e/o interni dell'abitazione.

Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 10 per cento all'intervento di manutenzione avente ad oggetto l'installazione degli infissi e delle grate di sicurezza, il valore delle grate non assume autonoma rilevanza e non deve confluire nel valore degli infissi (*rectius*, beni significativi), bensì nel valore complessivo della prestazione soggetta all'aliquota del 10 per cento.

3. Valore dei beni significativi

L'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488 e il D.M. 29 dicembre 1999 non contengono alcuna previsione in merito alla determinazione del valore da imputare ai beni significativi. Al fine di sopperire, in

via interpretativa, all'assenza di indicazioni al riguardo, con la circolare 7 aprile 2000, n. 71/E è stato chiarito che il valore dei beni significativi deve essere determinato in base ai principi di carattere generale che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto e, in particolare, tenendo conto della norma di cui all'articolo 13 del d.P.R. n. 633 del 1972 relativa alla determinazione base imponibile.

Sul punto è intervenuta la norma di interpretazione autentica, introdotta dall'articolo 1, comma 19 della Legge di Bilancio 2018, chiarendo che il valore dei beni significativi *“deve tener 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”*.

Come si desume dalla relazione illustrativa della norma di interpretazione autentica, se il bene significativo fornito nell'ambito dell'intervento agevolato è prodotto dal prestatore stesso, ai fini dell'individuazione dell'aliquota IVA applicabile, il valore del bene è costituito dal relativo costo di produzione, comprensivo degli oneri che concorrono alla realizzazione del medesimo bene (il costo di produzione non può, in particolare, essere inferiore al costo delle materie prime utilizzate ed al costo della manodopera impiegata).

Per quanto riguarda il costo di produzione, è il caso di evidenziare che - secondo l'accezione di costo di produzione di cui al principio contabile OIC n. 13 (i.e. *Rimanenze*) - assumono rilevanza oltre ai costi direttamente imputabili al prodotto, anche i costi indiretti (c.d. costi generali di produzione) sostenuti nel corso della 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. Nel caso in cui il fornitore dei beni significativi sia un'impresa individuale, il valore della manodopera impiegata - compresa, nei termini anzidetti, tra gli oneri che concorrono

alla produzione dei beni significativi - può essere determinato tenendo conto della remunerazione del titolare dell'impresa.

Diversamente, nel caso in cui il fornitore non produca il bene significativo, bensì acquisti lo stesso da terzi, il valore del bene, ai fini dell'individuazione dell'aliquota IVA applicabile, non può essere inferiore al suo valore di acquisto.

Merita sottolineare che l'intervento del legislatore è, altresì, diretto ad escludere dal valore del bene significativo, determinato nei termini anzidetti, il margine aggiunto dal prestatore al costo di produzione o al costo di acquisizione del bene significativo per determinare il prezzo finale di cessione dello stesso al cliente/committente (il c.d. *mark-up*). Ciò che rileva, dunque, è solo il costo "originario" del bene significativo, sia esso di produzione ovvero di acquisizione presso terzi.

4. Modalità di fatturazione

Per quanto riguarda le modalità di fatturazione dell'intervento agevolato (*i.e.* manutenzione ordinaria o manutenzione straordinaria su immobili a prevalente destinazione abitativa privata) in cui è compresa la fornitura di un bene significativo, la norma di interpretazione autentica prevede che *“la fattura emessa ai sensi dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, 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. [...]”*

In seguito all'intervento normativo in commento, quindi, al fine di evidenziare la corretta applicazione dell'aliquota IVA nella misura del 10 per cento all'intervento di manutenzione, è necessario che la fattura emessa dal prestatore che realizza l'intervento indichi puntualmente oltre al corrispettivo complessivo

dell'operazione, comprensivo del valore dei beni significativi forniti nell'ambito dell'intervento, anche il valore dei beni medesimi.

Tale distinta evidenziazione in fattura si rende necessaria in quanto la prestazione di servizi ed i beni significativi forniti sono, in linea di principio, suscettibili di essere assoggettati ad IVA con aliquote differenti. In particolare, come innanzi chiarito, qualora il valore del bene significativo sia superiore alla metà del corrispettivo pattuito per l'intervento di recupero, l'aliquota del 10 per cento si applica solo al valore (*rectius*, corrispettivo) della prestazione aumentato della differenza tra il corrispettivo complessivo e il valore del bene significativo.

La quota residua del bene significativo è soggetta ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria.

Si ipotizzi, a titolo esemplificativo, che venga eseguito su un fabbricato a destinazione abitativa un intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria che comprenda, altresì, la fornitura con posa in opera di un bene significativo prodotto dallo stesso prestatore, il cui valore sia superiore alla metà del corrispettivo pattuito per l'intervento agevolato.

In particolare, il corrispettivo complessivo pattuito per la realizzazione dell'intervento è pari a 1.800,00 euro, di cui 1.000,00 euro è il valore del bene significativo (che, come chiarito, non può essere, in ogni caso, inferiore al costo delle materie prime utilizzate ed al costo della manodopera impiegata per la produzione del bene), 600,00 euro il valore della manodopera e 200,00 euro il *mark-up* aggiunto dal prestatore. Il prestatore è, dunque, tenuto ad indicare separatamente in fattura, oltre alla descrizione dell'intervento agevolato, il valore della manodopera (*rectius*, del servizio oggetto della prestazione) comprensivo del *mark-up* (nel caso ipotizzato pari a 800,00 euro) e il valore del bene significativo (1.000,00 euro).

In tal caso, l'imposta si applica come segue:

- con aliquota nella misura del 10 per cento sull'importo di 1.600,00 euro, di cui 800,00 euro per la manodopera e il *mark-up* e 800,00 euro per il

bene significativo impiegato (pari alla differenza tra il corrispettivo complessivo di 1.800,00 euro e il valore del bene significativo pari 1.000,00 euro);

- con aliquota nella misura del 22 per cento sull'importo di 200,00 euro (corrispondente alla eccedenza di valore del bene significativo).

Il prestatore indica, dunque, in fattura il totale imponibile (1.800,00 euro) ed evidenzia separatamente l'ammontare dell'imposta con applicazione dell'aliquota nella misura del 10 per cento e l'ammontare dell'imposta risultante dall'applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria.

Peraltro, 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 per cento (vale a dire anche qualora il valore del bene non sia superiore alla metà del valore dell'intervento agevolato).

Nel caso di intervento di recupero complesso in quanto avente ad oggetto una pluralità di opere/servizi tra le quali sono comprese la fornitura e l'installazione di beni significativi, a fronte del quale il committente si obblighi a pagare un unico corrispettivo riferito all'opera nel suo complesso (comprensivo sia del valore della prestazione di servizi sia del valore del bene significativo), in applicazione del *modus operandi* previsto dalla norma di interpretazione autentica, il fornitore/prestatore deve, in ogni caso, evidenziare separatamente in fattura il corrispettivo relativo all'intervento di recupero ed il valore imputabile ai beni significativi forniti nell'ambito dell'intervento (distintamente, vale a dire il valore di ciascun bene significativo o indistintamente, indicando il valore complessivo dei beni significativi forniti).

Come chiarito con la circolare del 17 maggio 2000, n. 98, in tal caso l'intervento di recupero deve essere considerato unitariamente anche al fine di individuare il limite di valore entro il quale i beni significativi possono essere assoggettati ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura del 10 per cento. Si ipotizzi, a titolo esemplificativo, un intervento di manutenzione straordinaria avente ad oggetto la realizzazione di servizi igienici, la sostituzione di infissi esterni e l'installazione di una caldaia. Nel presupposto che i beni (*rectius*, sanitari, infissi e caldaia) assumano valore significativo (in quanto il loro valore complessivo è superiore al 50 per cento di quello dell'intero intervento di recupero), ai fini dell'individuazione della quota parte della base imponibile soggetta ad aliquota nella misura ordinaria e della quota parte soggetta ad aliquota nella misura del 10 per cento, si deve tener conto del corrispettivo pattuito per la realizzazione dell'intervento di manutenzione straordinaria nel suo complesso (comprensivo di tutte le opere/prestazioni di servizi necessarie per la sua realizzazione) e del valore dei beni significativi (determinato nei termini anzidetti).

5. Decorrenza della nuova disciplina

La norma in commento, avendo natura interpretativa, esplica efficacia retroattiva, con la conseguenza che le eventuali contestazioni aventi ad oggetto un comportamento rivelatosi poi corretto in forza della norma in parola, andranno abbandonate, fatto salvo il limite dei rapporti esauriti, intendendosi per tali quelli per cui sia intervenuto un giudicato o un atto amministrativo definito.

La novella normativa prevede inoltre una clausola di salvaguardia in base alla quale *“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”*.

Pertanto, anche eventuali comportamenti difformi rispetto alle disposizioni

previste dalla norma di interpretazione autentica (ad esempio, erronea determinazione del valore dei beni significativi, emissione di fatture incomplete rispetto ai dati richiesti dalla norma di interpretazione autentica), tenuti dai contribuenti fino al 31 dicembre 2017 non possono essere contestati o le relative contestazioni andranno abbandonate, fatto salvo, come detto sopra, il limite dei rapporti esauriti.

Resta, peraltro, precluso il rimborso dell'imposta che sia stata applicata in misura maggiore sulle operazioni effettuate entro la predetta data.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)