



Consorzio Omega

Operatori Multiservizi e Gestori Ambientali

SUPERBONUS 110%

GUIDA OPERATIVA

PROBLEMATICHE IVA SU LAVORI E FORNITURE

Sede Legale
Sede operativa

Piazza S. Mauro, 31
Via De Nicola, 25

84014 Nocera Inferiore (SA)
84010 San Valentino Torio (SA)

Ai lavori effettuati in regime di Superbonus si accompagna generalmente l'Iva in misura ridotta (10%).

Sussistono, però, casi particolari in cui non può essere applicata l'IVA ridotta per cui appare necessario che, determinato il costo complessivo dei lavori e delle forniture, il certificatore finanziario si preoccupi, tra l'altro, anche di verificare caso per caso l'aliquota IVA da applicare in considerazione delle disposizioni agevolative per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, come definiti già nell'articolo 31 della legge n. 457/78, ora nell'articolo 3 del dpr n. 380/2001 (testo unico edilizia).

Il raggio dell'agevolazione è infatti più o meno ampio a seconda che l'intervento sia qualificato come restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, oppure semplicemente manutenzione (ordinaria o straordinaria).

Nella seconda ipotesi (manutenzione ordinaria e/o straordinaria), infatti, sono previste restrizioni che non operano, invece, per i lavori di grado superiore nella scala tracciata dal citato articolo 3 e che talora possono essere neutralizzate adottando opportune soluzioni contrattuali.

In tal senso, cominciando dagli interventi di grado superiore, le disposizioni dei punti n. 127-terdecies e 127-quaterdecies della tabella A, parte III, allegata al dpr n. 633/72 assoggettano all'aliquota ridotta del 10% le prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'appalto, relativi alla realizzazione degli interventi di restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica degli edifici, nonché le cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione di detti interventi.

L'aliquota agevolata è applicabile:

- alle prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'appalto, relativi alla realizzazione degli interventi rientranti nelle categorie sopra descritte, effettuati su tutte le tipologie di edifici esistenti, qualunque sia la loro destinazione d'uso (abitativa, commerciale, industriale, servizi, ecc.). Sono esclusi soltanto gli immobili che non rientrano nella nozione di «edificio» (ed. monumenti, dighe);
- alle cessioni di beni finiti destinati alla realizzazione degli interventi stessi.

Per quanto concerne le cessioni di beni finiti, sono tali quelli che conservano la propria individualità anche quando vengono incorporati nella costruzione: ascensori, sanitari, caldaie, termosifoni, tubazioni, interruttori, quadri elettrici, porte, finestre, ecc. (si vedano, al riguardo, le circolari n. 25/1979 e n. 14/1981).

Non possono considerarsi beni finiti, invece, quelli che, pur rappresentando prodotti finiti per chi li vende, costituiscono materie prime o semilavorati per l'acquirente: mattoni, piastrelle, calce, sabbia, chiodi, ecc.

L'agevolazione è applicabile alle cessioni di beni destinati all'esecuzione degli interventi di recupero, per cui non compete alle cessioni a scopo di commercializzazione; pertanto, ad esempio, se Tizio ha affidato all'impresa Alfa l'esecuzione dei lavori di ristrutturazione del proprio fabbricato, si applicherà l'aliquota del 10% alle cessioni di beni finiti effettuate dal commerciante Beta

direttamente nei confronti di Tizio oppure nei confronti dell'impresa Alfa; si applicherà invece l'aliquota ordinaria alle operazioni di acquisto degli stessi beni da parte del commerciante Beta presso i propri fornitori, essendo tali operazioni finalizzate alla commercializzazione dei beni.

Sugli interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria, come spesso si qualificheranno i lavori che attribuiscono il diritto al superbonus, salvo che non facciano parte di interventi più complessi sotto il profilo della legge sull'edilizia, l'aliquota Iva agevolata del 10% spetta al ricorrere dei presupposti previsti dalla specifica disciplina dettata dall'articolo 7, comma 1, lett. b), della legge n. 488/1999, più restrittiva rispetto a quella degli interventi di livello superiore esaminata in precedenza.

La citata disposizione accorda infatti l'aliquota agevolata soltanto alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto gli interventi manutentivi eseguiti su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata.

In primo luogo, quindi, l'agevolazione non è applicabile a tutti gli edifici, ma soltanto a quelli a «prevalente destinazione abitativa privata», espressione che, secondo l'amministrazione finanziaria, comprende:

- le singole unità immobiliari classificate nelle categorie da A1 ad A11, esclusa la A10, indipendentemente dall'utilizzo di fatto (vale pertanto la risultanza catastale);
- gli edifici di edilizia residenziale pubblica, adibiti a dimora di soggetti privati;
- gli edifici destinati a residenza stabile di collettività, quali orfanotrofi, brefotrofi, ospizi, conventi;
- le parti comuni di fabbricati destinati prevalentemente ad abitazione privata, intendendo tali gli edifici la cui superficie totale dei piani fuori terra è destinata per oltre il 50% ad uso abitativo privato;
- le pertinenze immobiliari (autorimesse, soffitte, cantine, ecc.) delle unità abitative, anche se ubicate in edifici destinati prevalentemente ad usi diversi.

Sono quindi escluse dall'agevolazione le unità immobiliari non abitative (negozi, uffici, ecc.), anche se situate in edifici a prevalente destinazione abitativa.

Secondariamente, l'agevolazione riguarda soltanto le «prestazioni di servizi», per cui non è possibile applicare l'aliquota del 10% alle cessioni dei beni di qualunque tipo occorrenti per l'esecuzione delle manutenzioni.

Letteralmente, l'agevolazione non sarebbe applicabile neppure quando l'intervento, ai fini Iva, si qualifica come cessione di beni e non come prestazione di servizi, ad esempio la cessione con posa in opera di una caldaia.

Tuttavia, nella circolare n. 71/00 l'amministrazione finanziaria ha adottato un'interpretazione estensiva, affermando che «in considerazione della ratio dell'agevolazione deve ritenersi che l'aliquota Iva ridotta competa anche nell'ipotesi in cui l'intervento di recupero si realizzi mediante cessione con posa in opera di un bene, poiché l'apporto della manodopera assume un particolare rilievo ai fini della qualificazione dell'operazione.

La circostanza, inoltre, che soltanto in relazione ad alcuni di tali beni la legge ponga dei limiti per l'applicazione dell'agevolazione, comporta che l'aliquota del 10 per cento si applica agli altri beni forniti dal prestatore (dovendosi ritenere tale, ai fini della agevolazione in esame, anche colui che effettua la semplice posa in opera), a prescindere dal loro valore.

Ad esempio, la sostituzione degli infissi interni ed esterni consiste in un lavoro edile che, a seconda che venga o meno mutato il materiale rispetto a quello degli infissi preesistenti, configura una prestazione di manutenzione straordinaria o ordinaria e quindi un intervento di recupero agevolato.

Conseguentemente, gli infissi che vengano forniti dal soggetto che esegue la relativa prestazione di sostituzione rientrano nell'ambito della previsione agevolativa entro i limiti previsti per i beni di valore cosiddetto significativo.

L'aliquota del 10%, invece, non si rende applicabile se i beni, anche se finalizzati ad essere impiegati in un intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria, vengono forniti da un soggetto diverso da quello che esegue la prestazione, o vengano acquistati direttamente dal committente dei lavori».

Conseguentemente, alle operazioni che configurano fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento, e cioè alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera, l'Iva resta applicabile con l'aliquota per esse prevista».

Successivamente, sviluppando questa considerazione, la circolare n. 37/2015 ha ritenuto che la disposizione agevolativa, «riguardando esclusivamente prestazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, non possa trovare applicazione nelle ipotesi di cui alla lett. a-ter), sesto comma, dell'articolo 17 del dpr n. 633/1972, che, come noto, riguarda i soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta».

Significativo, poi, è il chiarimento ⁽¹⁾ secondo il quale “le schermature solari”, quali le tende da esterno e le schermature solari che svolgono la medesima funzione dei sistemi oscuranti quali: - protezione degli infissi esterni dagli agenti atmosferici; - schermatura degli ambienti interni dalla luce e dal calore (ovvero poste in essere in alternativa o in sostituzione dei sistemi oscuranti tradizionali), “beneficiano dell'IVA agevolata al 10 per cento già prevista per l'installazione di tapparelle, scuri, veneziane e zanzariere”.

¹ Agenzia Entrate – Consulenza giuridica n. 10 del 05.10.2020 (appendice 01)

Appendice 01
Agenzia Entrate

Consulenza Giuridica n. 10 del 05.10.2020

OGGETTO: Consulenza giuridica - IVA - Aliquota installazione schermature solari

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa (di seguito "Istante" o "Associazione") riunisce, quale rappresentante di categoria, le aziende italiane operanti con la materia prima del legno e, in generale, le imprese del settore del mobile, dell'arredo e del complemento d'arredo.

L'Istante chiede se, nell'ambito dei lavori di recupero edilizio, l'installazione di schermature solari che svolgono la medesima funzione dei sistemi oscuranti quali:

- protezione degli infissi esterni dagli agenti atmosferici;
- schermatura degli ambienti interni dalla luce e dal calore;

possa beneficiare dell'IVA agevolata al 10 per cento, prevista per l'installazione di tapparelle, scuri, veneziane e zanzariere.

L'Associazione, in particolare, chiede se l'installazione di schermature solari in alternativa o in sostituzione delle chiusure oscuranti tradizionali possa beneficiare dell'aliquota IVA del 10 per cento nell'ambito dell'esecuzione di:

- interventi edili di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 3, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 (che ha abrogato l'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457) - ossia manutenzione ordinaria e straordinaria - ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488;
- interventi edili di cui alle lettere c) e d) del citato articolo 3, primo comma, del d.P.R. n. 380 del 2001 - ossia interventi di restauro e risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia - ai sensi dei nn. 127-terdecies) e 127-quaterdecies) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Associazione ritiene che l'installazione di determinate tipologie di schermature solari - alternativa e/o sostitutiva dei più tradizionali sistemi oscuranti quali tapparelle, scuri, ecc. - debba fruire, ai fini IVA, dello stesso trattamento fiscale di questi ultimi, svolgendone la stessa funzione, in quanto contribuiscono sia al risparmio energetico estivo sia a quello invernale oltre a garantire alle abitazioni privacy, comfort, decoro e decorazione delle facciate.

Pertanto, "nell'ambito dell'esecuzione di lavori di cui all'art. 3, primo comma, lettere a), b), c) e d) del DPR 380/2001, l'istante ritiene applicabili anche agli interventi di installazione di schermature solari l'IVA agevolata al 10 per cento prevista dall'art. 7, comma 1, lettera b)" della legge n. 488 del 1999 "e della

Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/1972 ai numeri 127 terdecies) e quaterdecies)\".

A tal fine, l'Associazione richiama i chiarimenti forniti con circolare n. 15/E del 12 luglio 2018 in merito ai sistemi oscuranti quali tapparelle, scuri e veneziane, nonché a zanzariere, inferriate e grate di sicurezza, i quali sono stati ritenuti funzionalmente autonomi rispetto agli infissi, con la conseguenza che il loro valore/costo non è attratto nel valore degli infissi, quali beni significativi, ma è ricompreso nel valore della prestazione di servizio soggetta a IVA con l'aliquota del 10 per cento.

L'Istante osserva, inoltre, che l'amministrazione finanziaria risulta essersi pronunciata solo in risposta a un'istanza di interpello, nel 2015, sulla macrocategoria delle schermature solari, escludendone genericamente l'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata in quanto assimilabili a tende e tendaggi.

Tuttavia, si faceva riferimento, nella fattispecie esaminata, a prodotti similari ai complementi d'arredo, non rientranti tra i beni utilizzati in edilizia.

A sostegno della propria tesi, l'Istante evidenzia inoltre che l'evoluzione tecnologica dei materiali nonché le nuove modalità costruttive degli edifici hanno comportato una sempre maggiore assimilazione tra sistemi di schermatura solari e i sistemi oscuranti tradizionali e richiama, a tal fine, la normativa tecnica nazionale e comunitaria.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ferme restando le disposizioni più favorevoli di cui alla Tabella A allegata al Decreto IVA, per l'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 488 del 1999, sono soggette a IVA con l'aliquota del 10 per cento «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 n. 457 del 1978, ossia, rispettivamente, manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, interventi di ristrutturazione edilizia, interventi di restauro e di risanamento conservativo), «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" (c.d. 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». Ai sensi dei nn. 127-terdecies) e 127-quaterdecies) della Tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA, l'aliquota IVA del 10 per cento è applicabile, a prescindere dalla tipologia di edificio, rispettivamente, alle cessioni di "beni" e alle prestazioni di "servizi" per la «realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo».

Si tratta, in forza delle modifiche normative avvenute, degli interventi edili di cui all'articolo 3, primo comma, lettere c), d) e f) del d.P.R. n. 380 del 2001 (c.d. Testo Unico dell'Edilizia), ossia restauro e risanamento conservativo,

ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica. La categoria dei beni significativi - individuati tassativamente dal D.M. del 29 dicembre 1999 - assume rilevanza, dunque, 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.

In tal caso, il bene significativo 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 questo limite, l'aliquota IVA ridotta si applica al bene fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di recupero e quello del bene significativo, mentre sul valore residuo del bene significativo trova applicazione l'aliquota nella misura ordinaria.

Per tutti i beni diversi da quelli elencati nel D.M. 29 dicembre 1999 vale, il principio generale in base al quale il relativo valore confluisce in quello della prestazione di servizi soggetto a IVA con aliquota del 10 per cento.

In altri termini, l'intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria, complessivamente considerato, fruisce dell'aliquota agevolata.

Per quanto riguarda le parti staccate dei beni significativi, fornite unitamente a questi ultimi nell'ambito di un intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria, la norma di interpretazione contenuta nell' articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 488 del 1999, recata dall'articolo 1, comma 19, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha chiarito che, ai fini della corretta determinazione della base imponibile soggetta all'aliquota IVA del 10 per cento, la rilevanza delle parti staccate rispetto al bene significativo è determinata, «...in base all'autonomia funzionale delle parti rispetto al manufatto principale» (bene significativo), come individuato nel citato DM.

In altri termini, le parti staccate dei beni significativi, solo se connotate da autonomia funzionale rispetto al manufatto principale, 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.

Se invece 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 nel valore dei beni significativi per la determinazione del limite cui applicare l'aliquota IVA del 10 per cento.

Tra i beni significativi individuati dal citato DM figurano gli "infissi esterni ed interni".

Nella circolare n. 15/E del 2018, sono stati presi in considerazione, a titolo esemplificativo, alcuni beni al fine di chiarire il relativo trattamento fiscale alla luce del criterio attinente all'autonomia funzionale, indicato dalla richiamata norma di interpretazione autentica.

Con riferimento ai sistemi oscuranti (quali tapparelle, scuri o veneziane), frequentemente forniti nell'ambito di interventi di manutenzione aventi a oggetto l'installazione di infissi, al paragrafo 2.2.1. è stato chiarito che - ad eccezione delle ipotesi in cui detti beni siano integrati negli infissi - gli stessi sono caratterizzati da una propria autonomia funzionale rispetto al manufatto principale.

Infatti, mentre gli infissi sono idonei a consentire l'isolamento ed il completamento degli immobili, questi sistemi oscuranti sono installati "allo scopo di proteggere gli infissi dagli agenti atmosferici ed a preservare gli ambienti interni dalla luce e dal calore".

Il quesito posto dall'Associazione riguarda tende da sole e schermature solari che proteggono gli infissi esterni dagli agenti atmosferici oltre a schermare gli ambienti interni dalla luce e dal calore. A titolo esemplificativo, l'Istante menziona:

- i "frangisole", che sono schermature solari a lamelle orientabili automatizzate in alluminio, simili alle veneziane in alluminio;
- le "tende oscuranti a rullo per esterni", che sono tende in tessuto tecnico, alternative alle classiche tapparelle.

Al riguardo si ritiene opportuno richiamare la normativa tecnica di settore menzionata dall'Associazione da individuarsi nel decreto legislativo 29 dicembre 2006, n. 311, rubricato "Disposizioni correttive ed integrative al decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, recante attuazione della direttiva 2002/91/CE, relativa al rendimento energetico nell'edilizia".

La Tabella A allegata a questo decreto definisce le «schermature solari» come «sistemi che, applicati all'esterno di una superficie vetrata trasparente, permettono una modulazione variabile e controllata dei parametri energetici e ottico luminosi, in risposta alle sollecitazioni solari».

L'allegato M al d. lgs. n. 311 del 2006 costituisce la normativa tecnica di riferimento per l'individuazione delle schermature solari e delle chiusure tecniche mobili oscuranti, le cui spese di acquisto e posa in opera sono detraibili dall'IRPEF e ricomprende tra queste:

- le tende esterne (quali tendone a braccio estensibile, tendone a caduta, tendone a lucernaio, tendone a pergolato, zanzariere, ecc) con i requisiti prestazionali (compresa la sicurezza) di cui alla normativa UNI EN 13561;
- le chiusure oscuranti (quali veneziane, avvolgibili e persiane di vario tipo) con i requisiti prestazionali (compresa la sicurezza) di cui alla normativa UNI EN 13659;
- i dispositivi di protezione solare, con i requisiti di benessere termico e visivo di cui alla normativa UNI EN 14501, applicabile a tutti i tipi di chiusure oscuranti, tendoni e tende;
- i dispositivi di protezione solare in combinazione con vetrate, con calcolo della trasmittanza totale e luminosa ai sensi della normativa UNI EN 13363.01 e UNI EN 13363.02.

Per quanto sino a ora rappresentato, si ritiene che le tende da esterno e le schermature solari oggetto della fattispecie in esame, installate in alternativa o in

sostituzione dei sistemi oscuranti tradizionali, presentino caratteristiche analoghe ai sistemi oscuranti di cui alla circolare n.15/E del 2018, paragrafo 2.2.1.

Essendo pertanto caratterizzate da una propria autonomia funzionale rispetto agli infissi forniti nell'ambito dell'intervento di recupero agevolato, queste schermature solari potranno fruire del regime agevolato IVA previsto per sistemi oscuranti tradizionali quali tapparelle e scuri, nell'ambito degli interventi sopra descritti e alle condizioni di cui alle richiamate disposizioni, sempre che ne svolgano la medesima funzione.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)