

Circolare **n.07-2024**

02 Agosto 2024

Gentile Cliente,

con la presente si riepilogano le seguenti informative:

- 1) IL “NUOVO” RAVVEDIMENTO OPEROSO DEI VERSAMENTI**
- 2) PUBBLICATO IL DECRETO ATTUATIVO PER LA SUPER DEDUZIONE DEL COSTO DEL LAVORO**
- 3) PUBBLICATE LE LINEE GUIDA PER I CREDITI IN R&S, INNOVAZIONE E DESIGN**
- 4) PLUSVALENZE DA CESSIONE DI FABBRICATI SUI QUALI SONO STATI ESEGUITI LAVORI “SUPERBONUS”**
- 5) “BENI SIGNIFICATIVI” E ALIQUOTA IVA RIDOTTA**



23900 Lecco – Via Balicco n.61



info@studiomscaccabarozzi.it



Tel.: 0341-1555893



www.studiomscaccabarozzi.it

P.Iva: 03909620134 Cod. Fiscale: SCCMSM79T06E507O

1) IL “NUOVO” RAVVEDIMENTO OPEROSO DEI VERSAMENTI

Il D.Lgs. 87/2024 ha apportato alcune modifiche all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 che regola l'istituto del cosiddetto “ravvedimento operoso”, che si applicheranno a decorrere dalle violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

Le principali novità della Riforma interessano:

la riduzione delle sanzioni a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 219/2023 e del D.Lgs. 13/2024; l'applicazione del cumulo giuridico ove più conveniente del cumulo materiale.

Non viene modificato l'ambito di applicazione del ravvedimento operoso e le casistiche in cui invece ne è preclusa l'applicazione (quali l'avvenuta notifica di avvisi di liquidazione e di accertamento).

La riduzione delle sanzioni previste per i tributi erariali

L'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 prevede per le violazioni inerenti omessi o tardivi versamenti commesse entro il 31 agosto 2024, il seguente meccanismo di riduzione delle sanzioni applicabili, esposto nella tabella per i casi riferiti a tributi erariali amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Sanzione	Ritardo	Sanzione da ravvedimento
15%	Dal 1° al 14° giorno successivo alla scadenza originaria	Dallo 0,1% al 1,4% (0,1% per ogni giorno successivo alla scadenza originaria)
15%	Dal 15° al 30° giorno successivo alla scadenza originaria	1,5%
15%	Dal 31° al 90° giorno successivo alla scadenza originaria	1,67%
30%	Dal 91° giorno al termine di 1 anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	3,75%
30%	Entro 2 anni dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	4,29%
30%	Oltre 2 anni dalla violazione o oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	5%

Il nuovo testo normativo in vigore per le violazioni commesse dalla data del 1° settembre 2024 sancisce che la sanzione ordinaria per omesso o tardivo versamento venga abbassata dal 30% al 25%.

Dal 1° settembre 2024 in avanti non viene, inoltre, più prevista la differenza di riduzione delle sanzioni da ravvedimento operoso tra ciò che viene regolarizzato prima di 2 anni dalla violazione e ciò che viene regolarizzato dopo 2 anni dalla violazione (è prevista una riduzione da 1/7 della sanzione del 25%).



Sanzione	Ritardo	Sanzione da ravvedimento
12,5%	Dal 1° al 14° giorno successivo alla scadenza originaria	Dallo 0,0833% al 1,166% (0,0833% per ogni giorno successivo alla scadenza originaria)
12,5%	Dal 15° al 30° giorno successivo alla scadenza originaria	1,25%
12,5%	Dal 31° al 90° giorno successivo alla scadenza originaria	1,39%
25%	Dal 91° giorno al termine di 1 anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è	3,125%
25%	Dopo il termine di 1 anno dalla violazione o dopo il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è	3,57%

Nulla è mutato riguardo la fruizione del ravvedimento operoso per i tributi erariali: l'assenza, alla data di effettuazione del versamento regolarizzato, di notifiche di atti di liquidazione o di accertamento e di comunicazioni di irregolarità relative ai controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni è la condizione soggettiva da verificare per potere applicare le sanzioni ridotte e sanare l'omesso o tardivo versamento.

Vanno, inoltre, sempre conteggiati gli interessi maturati dalla data della scadenza originaria alla data dell'effettivo versamento (al tasso di interesse legale approvato annualmente).

L'applicazione del cumulo giuridico laddove più conveniente del cumulo materiale

Limitatamente alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024 viene introdotta la possibilità per il contribuente di applicare la sanzione unica prevista dall'articolo 12, D.Lgs. 472/1997. Sarà consentito applicare il ravvedimento operoso non più su ogni singola violazione bensì applicando il cumulo giuridico in relazione al singolo tributo e al singolo periodo di imposta.

La sanzione unica da ravvedimento operoso su cui applicare la percentuale di riduzione potrà essere calcolata anche mediante l'utilizzo di apposita funzionalità che sarà messa a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate.

2) PUBBLICATO IL DECRETO ATTUATIVO PER LA SUPER DEDUZIONE DEL COSTO DEL LAVORO

Il D.Lgs. 216/2023, per il solo periodo di imposta 2024, ha introdotto la cosiddetta "super deduzione" del costo del lavoro; si tratta di un provvedimento che mira a stimolare l'assunzione di personale dipendente a tempo indeterminato, offrendo come agevolazione un incremento della deduzione ai fini delle imposte dirette (agevolazione che quindi si sostanzia con una variazione in diminuzione da indicare nella dichiarazione dei redditi).



23900 Lecco – Via Balicco n.61



info@studiomscaccabarozzi.it



Tel.: 0341-1555893



www.studiomscaccabarozzi.it

P.Iva: 03909620134

Cod. Fiscale: SCCMSM79T06E507O

Recentemente è stato pubblicato il D.M. 25 giugno 2024, attuativo della disposizione, nel quale sono contenute diverse indicazioni operative necessarie al calcolo del *bonus*.

L'agevolazione

Come detto, il beneficio offerto alle imprese (tanto in forma individuale quanto alle società) e ai professionisti consiste in una maggiorazione del costo deducibile per il periodo d'imposta 2024.

Sono esclusi gli imprenditori agricoli che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 32, Tuir (non essendo titolari di reddito d'impresa), i soggetti in regime forfettario, le imprese in liquidazione ordinaria nonché le imprese che si trovano in stato di liquidazione giudiziale o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa.

L'agevolazione spetta ai soggetti che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 per almeno 365 giorni, vale a dire nei 365 giorni antecedenti il 1° gennaio 2024 per i soggetti "solari" (o 366 giorni antecedenti se il periodo d'imposta "non solare" include il 29 febbraio 2024).

Possono dunque avvalersi dell'agevolazione anche le imprese con periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 inferiore a 365 giorni purché in attività da almeno 365 giorni.

La maggiorazione del costo del lavoro è determinata come segue:

di norma risulta pari al 20%;

spetta la maggior misura del 30% nel caso di assunzione di lavoratori meritevoli di tutela. Si tratta dei soggetti indicati nell'allegato 1, D.Lgs. 216/2023, quali lavoratori molto svantaggiati, persone con disabilità, donne con almeno 2 figli minori, giovani ammessi all'incentivo all'occupazione, soggetti che beneficiavano del reddito di cittadinanza, etc..

Il costo da assumere al fine del calcolo del beneficio è pari al minore importo tra:

il costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti (voce B.9. Conto economico, secondo quanto previsto dall'Oic 12);

l'incremento del costo complessivo del personale dipendente (voce B.9. Conto economico) rispetto a quello relativo all'esercizio 2023.

Nel costo del lavoro si considerano pertanto i salari e gli stipendi (comprensivi di tutti gli elementi fissi e variabili che partecipano alla composizione della retribuzione per legge e/o per contratto) e gli oneri sociali a carico del dipendente, le indennità, gli oneri sociali a carico della società da corrispondere ai vari enti previdenziali e assicurativi, il Tfr, i trattamenti di quiescenza, gli accantonamenti a eventuali Fondi di previdenza integrativi diversi dal Tfr e previsti in genere dai contratti collettivi di lavoro, da accordi aziendali o da norme aziendali interne.

I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente (ad esempio, per gli esercenti arti e professioni rileva il principio di cassa, a eccezione del Tfr essendo deducibile per la quota maturata nel periodo d'imposta).





ESEMPIO

Si consideri la seguente situazione:

nel 2023, Beta Srl impiegava 10 lavoratori dipendenti a tempo indeterminato per un costo rilevato nel bilancio al 31 dicembre 2023 pari a 600.000 euro;

nel corso del 2024 sono stati assunti 3 dipendenti a tempo indeterminato per un costo pari a 150.000 euro;

al 31 dicembre 2024 i dipendenti sono 13, quindi con un incremento di 3 rispetto al 2023;

il costo complessivo del lavoro nel bilancio 2024 è di 700.000 euro, con un incremento di 100.000 rispetto al 2023.

Beta Srl ha diritto a computare una agevolazione pari a 20.000 euro (20% del minore tra 150.000 e 100.000).

I requisiti

La *super* deduzione è legata a numerosi requisiti che devono essere contemporaneamente rispettati: il primo, è piuttosto evidente, ed è legato all'assunzione di dipendenti a tempo indeterminato (compresi gli apprendisti), sia che questi conseguano redditi di lavoro dipendente o assimilato;

il secondo requisito è che si manifesti un "*incremento occupazionale*", ossia il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del 2024 deve essere superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel 2023;

inoltre, è richiesto un "*incremento occupazionale complessivo*", ossia il numero complessivo di dipendenti (inclusi quelli a tempo determinato) a fine 2024 deve essere superiore al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel 2023.



In altre parole, per ottenere l'agevolazione non basta assumere dipendenti a tempo indeterminato, ma occorre anche che vi sia un incremento tanto dei dipendenti a tempo indeterminato quanto di quelli complessivi; oltretutto, come visto in precedenza, è anche necessario che vi sia un incremento del costo del lavoro sostenuto dal datore di lavoro.

Si tratta di una serie di requisiti non facili da rispettare congiuntamente.

Nell'effettuare queste verifiche il Decreto attuativo ha specificato che:

rileva la trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuata nel 2024 (nel caso di conversione di un contratto, il costo da assumere ai fini del beneficio è quello sostenuto in relazione al contratto a tempo indeterminato a decorrere dalla data della conversione);

i lavoratori *part time* rilevano in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto nazionale;

rilevano per l'impresa utilizzatrice i dipendenti con contratto di somministrazione, in proporzione alla durata del rapporto di lavoro;

i soci lavoratori di cooperative sono considerati assimilati ai lavoratori dipendenti;



non rileva il personale assunto a tempo indeterminato destinato a una stabile organizzazione localizzata all'estero di un soggetto residente;

in relazione al calcolo della media occupazionale, occorre considerare la somma dei rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e 365 giorni.

Non rilevano i lavoratori con contratti ceduti a seguito di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, cessioni, conferimenti d'azienda, affitti d'azienda); tale sterilizzazione viene meno per l'avente causa qualora il contratto di lavoro non sia in essere al termine del 2024.

In altre parole, se vi è un trasferimento del lavoratore per una di queste operazioni, detto lavoratore non rileva nel calcolo degli incrementi (quindi viene sterilizzato) sia per il dante causa sia per l'avente causa; qualora l'avente causa interrompa il rapporto di lavoro (ad esempio la beneficiaria della scissione licenzia il dipendente), allora tale dipendente rileva nel calcolo e riduce il numero dei dipendenti impiegati.

3) PUBBLICATE LE LINEE GUIDA PER I CREDITI IN R&S, INNOVAZIONE E DESIGN

Lo scorso 4 luglio il Mimit ha pubblicato il **Decreto** con le **linee guida** per la corretta applicazione del **credito d'imposta** ricerca e sviluppo, innovazione e *design* e *ideazione estetica*.

L'obiettivo del documento è fornire le indicazioni e i criteri necessari ai valutatori per qualificare, ai sensi dell'articolo 23, comma 5, D.L. 73/2022, gli investimenti effettuati o da effettuare nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, innovazione, design e ideazione estetica come ammissibili al beneficio.

La valutazione riguarda il periodo temporale che va dal 2015 al 2020:

Per i periodi di imposta dal 2015 al 2019 il riferimento normativo è	➡	l'articolo 3, D.L. 145/2013, convertito in L. 9/2014
Per il periodo di imposta dal 2020 il riferimento normativo è	➡	l'articolo 1, commi 198-208, L. 160/2019

A partire dalle ore 14.00 dell'8 luglio 2024 i certificatori possono quindi inviare alla piattaforma dedicata le certificazioni richieste dalle imprese e a esse rilasciate; ne consegue che coloro che avessero provveduto a stilare il **modello di certificazione prima dello scorso 4 luglio**, data di pubblicazione delle linee guida, **sono invitati a rivedere il contenuto dello stesso, in ogni caso infatti il Mimit riterrà che il modello trasmesso dal certificatore tenga conto del contenuto di dette linee guida.**

Fatte le dovute premesse si riportano le indicazioni in tema di attività ammissibili per singola tipologia di investimento:

Attività di R&S	a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette;
----------------------------	---



	<p>b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, a esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);</p> <p>c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;</p> <p>d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.</p> <p>Di contro, giusta il disposto del successivo comma 5, <i>“non si considerano attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti”</i></p>
Attività di innovazione	<p>Le attività di innovazione devono essere legate a progetti che rispettino i criteri di cui al Manuale di Oslo soprariportati e quindi devono avere riferimenti puntualmente differenti rispetto ai principi generali applicati ai progetti di ricerca e sviluppo, per potersi allineare alle indicazioni della normativa che ne differenziano la portata in termini di documentazione e di benefici associati. Il dettaglio applicativo nella definizione della portata associata alle attività di innovazione tecnologica è da intendersi, fondamentalmente e in linea con le indicazioni del Manuale di Oslo, nel perimetro del confronto di valutazione e analisi sia delle conoscenze di riferimento, sia del contesto di ricaduta delle attività medesime. Si precisa, poi, che l'accezione <i>“tecnologica”</i> aggiunta alla definizione di innovazione è propedeutica a distinguere le attività ammissibili al credito rispetto alle altre forme di rinnovamento che possono caratterizzare le imprese e che possono riguardare, ad esempio, le attività volte ad aggiornare le caratteristiche estetiche dei prodotti (legate alla moda, al <i>design</i>, al marchio, alla confezione, etc.), le tecniche di gestione aziendale (procedure di qualità, etc.), le strategie e gli strumenti di <i>marketing</i>, le modalità di finanziamento dei nuovi prodotti (<i>venture capital</i> etc.) o le strategie d'impresa (accordi produttivi e commerciali tra imprese)</p>
Attività di design e ideazione estetica	<p>Il comma 202 dell'articolo 1, L. 160/2019 ha stabilito che tra le attività innovative ammissibili al credito, diverse da quelle di R&S e di innovazione tecnologica, rientrano anche le attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e della moda, calzaturiero, dell'occhialeria, orafo, del mobile, dell'arredo, della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari. In tal modo si attraggono nel campo di applicazione del beneficio anche le attività, diverse da quelle di ricerca e sviluppo e di innovazione tecnologica, che abbiano a oggetto innovazioni</p>



legate, in via generale, all'aspetto esterno o estetico dei prodotti o comunque non necessariamente legate a elementi funzionali, tecnici o tecnologici dei prodotti.

L'articolo 4, comma 1, Decreto MISE del 26 maggio 2020 prevede, senza riprodurre l'elencazione dei settori prevista dalla norma istitutiva del credito d'imposta, che del resto ha espressamente carattere meramente esemplificativo, che le attività ammissibili al beneficio siano costituite dall'innovazione significativa dei prodotti dell'impresa *"sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali"* come (ma non soltanto) *"le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti"* ovvero anche dei materiali del prodotto stesso. Per prodotto ai fini della disposizione deve intendersi qualsiasi oggetto avente carattere industriale o artigianale, seppure inserito in (o confezione esterna di tipo decorativo o protettivo di) prodotto complesso, i simboli grafici e i caratteri tipografici. Sulla base delle indicazioni previste dall'articolo 31, D.Lgs. 30/2005 recante il Codice della proprietà industriale a cui la norma fa sostanzialmente riferimento. La significatività dell'innovazione estetica, senza pretesa di completezza, può essere rappresentata dai caratteri della *"novità"* e *"individualità"* indicati dagli articoli 31, 32 e 33, D.Lgs. 30/2005 recante il Codice della proprietà industriale e, dunque, nella circostanza che il prodotto i) differisce da quelli precedenti dell'impresa per elementi rilevanti e ii) *"l'impressione generale che suscita nell'utilizzatore informato differisce dall'impressione generale suscitata in tale utilizzatore da qualsiasi"* prodotto precedente dell'impresa. Per i settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti sono ammissibili al credito d'imposta i progetti *"relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti"*.

L'esclusione disposta per le modifiche non rilevanti dal comma 2 dell'articolo 4, Decreto MISE come *"l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio"* induce a ritenere che le novità debbano caratterizzarsi per la loro significatività da interpretarsi come per le attività previste dal comma 1. Le attività ammissibili riguardano comunque la sola fase precompetitiva che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita. A tale riguardo, si osserva che generalmente, le attività di ideazione e sviluppo di una collezione o di un campionario si articolano in 4 fasi che comprendono un insieme diverso di attività:

- fase 1 - ideazione: attività volte a individuare le tendenze della moda o dello stile. Sono compresi i viaggi alle fiere di preselezione, gli abbonamenti a riviste, quaderni di tendenze e altre fonti di informazione per la preparazione delle collezioni;
- fase 2 - progettazione: questa fase comporta il lavoro di *designer* esterni o la dedizione degli interni alla creazione di nuove collezioni o campionari. Una volta progettato il prodotto, esso deve essere adattato alle esigenze del mercato o alle caratteristiche di lavoro dell'impresa. Non tutti i progetti originali finiscono per diventare prototipi. Alcuni non vengono accettati. I disegni selezionati sono definiti fino a ottenere l'insieme delle schede tecniche della prima versione dei corrispondenti prototipi;
- fase 3 - materializzazione: sulla base delle schede tecniche risultanti dalla seconda fase, saranno prodotte le prime versioni dei prototipi. Questi ultimi possono subire modifiche, frutto di diverse prove, che si materializzano in diverse versioni del



	<p>prototipo fino alla versione finale dello stesso. Questa versione finale del prototipo può essere riportata in un catalogo;</p> <p>- fase 4 - preserie, <i>marketing</i> e distribuzione: la preserie è una serie di piccoli spin che verranno utilizzati per mostrare i prodotti ai rivenditori, alle fiere, etc.. Le spese di <i>marketing</i> vanno dalla realizzazione dei cataloghi alla campagna pubblicitaria. Infine, il campionario è distribuito.</p> <p>Delle 4 fasi che caratterizzano la progettazione e relazione di una nuova collezione o di un nuovo campionario, solo le spese relative alle fasi 2 e 3 sono ammissibili ai fini dell'agevolazione</p>
--	---

4) PLUSVALENZE DA CESSIONE DI FABBRICATI SUI QUALI SONO STATI ESEGUITI LAVORI "SUPERBONUS"

La Legge di Bilancio 2024, con effetto dalle cessioni poste in essere dal 1° gennaio 2024, ha inserito nell'articolo 67, Tuir la nuova lettera *b-bis*), secondo cui costituiscono redditi diversi le cessioni di immobili sui quali sono stati eseguiti lavori che hanno fruito del c.d. *superbonus*, a condizione che tra la data di ultimazione dei lavori e la data della cessione non siano decorsi più di 10 anni (con esclusione dei fabbricati pervenuti per successione e quelli adibiti ad abitazione principale per la maggior parte del periodo di possesso). Con la circolare n. 13/E dello scorso 13 giugno 2024, l'Agenzia delle entrate ha precisato che per l'individuazione del termine dei 10 anni, per la verifica della rilevanza della plusvalenza, è necessario aver riguardo alla data di conclusione dei lavori, comprovata dalla documentazione urbanistica e amministrativa, a prescindere dalla data di acquisto del bene. Recentemente, l'Agenzia delle entrate è intervenuta con 2 importanti risposte a interpello; la n. 156/E del 16 luglio 2024 e la successiva n. 157/E del 17 luglio 2024

Risposta a interpello n. 156/E/2024

La questione posta nell'istanza riguarda una persona fisica che dopo aver ricevuto un immobile in donazione nel 2021, ha eseguito dei lavori fruendo della detrazione del c.d. *superbonus*, ultimando i lavori nel mese di dicembre 2023. Il fratello dell'istante, già proprietario del 50%, dopo la fine dei lavori ha acquistato la restante quota del 50% nel 2024 con un contratto di compravendita con riserva di proprietà di cui all'articolo 1523, cod. civ., pattuendo un pagamento decennale suddiviso in 120 rate mensili (che termina nel 2034). Secondo quanto previsto dal citato articolo 1523, cod. civ., l'effetto traslativo della proprietà del bene avviene solamente a seguito della corresponsione integrale del prezzo, e quindi in concomitanza con il pagamento dell'ultima rata al termine dei 10 anni. Si chiede all'Agenzia delle entrate se la data di cessione dell'immobile, quale termine rilevante per il computo dei 10 anni *post* conclusione ai fini della rilevanza della plusvalenza di cui all'articolo 67, lettera *b-bis*), Tuir, coincida con la stipula dell'atto o con il pagamento dell'ultima rata.



In merito al momento in cui si deve considerare perfezionata la cessione nell'ipotesi di vendita con riserva di proprietà (rilevante per la verifica del decennio), l'Agenzia delle entrate, richiamando la precedente risoluzione n. 28/E/2009, precisa che occorre aver riguardo al momento in cui si realizza l'effetto traslativo, a nulla rilevando il momento di stipula dell'atto di compravendita. Pertanto, anche nell'ipotesi analizzata nella risposta in questione, il momento rilevante per l'eventuale plusvalenza è quello in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, e non quello in cui è stato sottoscritto il contratto di compravendita. Nel caso di specie, poiché i lavori sono stati ultimati nel mese di dicembre 2023, e il pagamento dell'ultima rata di prezzo avverrà nel corso del 2034 (prezzo suddiviso in 120 rate mensili con decorrenza dal 2024), l'Agenzia delle entrate conclude che non si realizza alcuna plusvalenza rilevante ai sensi dell'articolo 67, lettera b-bis), Tuir, in quanto al momento del passaggio di proprietà saranno trascorsi più di 10 anni rispetto alla data di conclusione dei lavori.

Risposta a interpello n. 157/E/2024

Nel caso di specie, la questione riguarda la determinazione del "costo" in caso di immobile acquisito per usucapione. L'Agenzia delle entrate, richiamando la risoluzione n. 78/E/2003, ha chiarito che, pur riferendosi all'ipotesi di un terreno edificabile, le sentenze dichiarative di usucapione sono soggette a tassazione ai fini dell'imposta di registro come trasferimenti (articolo 8 della nota II-bis della Tariffa, parte prima, D.P.R. 131/86). In tale contesto al bene è attribuito un valore dichiarato e liquidato, costituito dal valore venale del bene stesso alla data in cui è passata in giudicato la sentenza dichiarativa di usucapione. Pertanto, conclude l'Agenzia delle entrate nella citata risoluzione n. 78/E/2003, tale valore costituisce il termine iniziale per determinare il valore da assoggettare a tassazione quale reddito diverso nelle ipotesi previste dall'articolo 67, Tuir.

Nella risposta in commento l'Agenzia delle entrate ritiene che la soluzione sia la medesima, con la conseguenza che per gli immobili rivenduti entro 10 anni alla fine dei lavori oggetto di c.d. *superbonus* e acquisiti per usucapione, la plusvalenza di cui all'articolo 67, lettera b-bis), Tuir, è determinata dalla differenza tra il corrispettivo di vendita e il valore venale del bene stesso come determinato nella sentenza dichiarativa di usucapione. Il valore, quale "costo" da contrapporre al corrispettivo, è aumentato dei costi inerenti al bene stesso, senza tener conto delle spese relative agli interventi ammessi al c.d. *superbonus* in relazione alle quali è stata esercitata l'opzione per la cessione o lo sconto in fattura.

5) "BENI SIGNIFICATIVI" E ALIQUOTA IVA RIDOTTA

L'articolo 7, comma 1, lettera b), L. 488/1999 dispone l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% per tutti i servizi relativi a manutenzioni ordinarie e straordinarie rese su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata (fabbricati del gruppo A, a eccezione della categoria A/10). L'aliquota ridotta si estende anche alla fornitura dei beni necessari per l'esecuzione



dell'intervento, con il limite costituito dalla fornitura di *"beni significativi"* (tassativamente individuati dal D.M. 29 dicembre 1999).

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

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

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

Premessa

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



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

Interventi di recupero

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

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



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

Manutenzioni ordinarie

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

sostituzione integrale o parziale di pavimenti e le relative opere di finitura e conservazione
--



23900 Lecco – Via Balicco n.61



info@studiomscaccabarozzi.it



Tel.: 0341-1555893



www.studiomscaccabarozzi.it

P.Iva: 03909620134

Cod. Fiscale: SCCMSM79T06E507O

STUDIO DOTT. MASSIMILIANO SCACCABAROZZI

Commercialista – Revisore Legale

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

Manutenzioni straordinarie

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

installazione di ascensori e scale di sicurezza
realizzazione e miglioramento dei servizi igienici
sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande e con modifica di materiale o tipologia di infisso
rifacimento di scale e rampe
interventi finalizzati al risparmio energetico



23900 Lecco – Via Balicco n.61



info@studiomscaccabarozzi.it



Tel.: 0341-1555893



www.studiomscaccabarozzi.it

P.Iva: 03909620134

Cod. Fiscale: SCCMSM79T06E507O

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

Fabbricati a prevalente destinazione abitativa

Sono considerati fabbricati a prevalente destinazione abitativa:

le unità immobiliari classificate nel gruppo catastale A (fatta eccezione della categoria A/10), a prescindere dal loro effettivo utilizzo;

interi fabbricati a prevalente destinazione abitativa, per quanto riguarda le parti comuni;

gli edifici di edilizia residenziale pubblica;

gli edifici assimilati alle case di abitazione ex L. 659/1961 (ad esempio ospedali, edifici scolastici, case di cura);

le pertinenze di immobili abitativi.

gli edifici che abbiano oltre il 50% della superficie dei piani sopra terra destinati ad abitazione privata.

I "beni significativi"

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

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

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



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

Pertanto, ad esempio, la stufa a *pellet* utilizzata per riscaldare l'acqua che alimenta il sistema di riscaldamento e produce acqua calda sanitaria deve essere assimilata alla caldaia e rappresenta un



23900 Lecco – Via Balicco n.61



info@studiomscaccabarozzi.it



Tel.: 0341-1555893



www.studiomscaccabarozzi.it

P.Iva: 03909620134

Cod. Fiscale: SCCMSM79T06E507O

bene significativo. Al contrario, la stufa a *pellet* utilizzata soltanto per il riscaldamento dell'ambiente non può essere assimilata alla caldaia e, al pari di tutti gli altri beni diversi da quelli significativi, il suo valore confluisce in quello della prestazione di servizi soggetta a Iva con aliquota nella misura del 10%.

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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



ESEMPIO 1

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



23900 Lecco – Via Balicco n.61



info@studiomscaccabarozzi.it



Tel.: 0341-1555893



www.studiomscaccabarozzi.it

P.Iva: 03909620134

Cod. Fiscale: SCCMSM79T06E507O

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

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

In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata.

Tornando alla formula già indicata occorrerà fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$10.000 - 6.000 = 4.000$$

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

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



ESEMPIO 2

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

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

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

In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata.

Tornando alla formula già indicata occorrerà fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$10.000 - 4.000 = 6.000$$

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

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



ESEMPIO 3

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

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

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

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

In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata.

Tornando alla formula già indicata occorrerà fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$3.500 - 2.000 = 1.500$$



23900 Lecco – Via Balicco n.61



info@studiomscaccabarozzi.it



Tel.: 0341-1555893



www.studiomscaccabarozzi.it

P.Iva: 03909620134

Cod. Fiscale: SCCMSM79T06E507O

STUDIO DOTT. MASSIMILIANO SCACCABAROZZI

Commercialista – Revisore Legale

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

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

Esempio di fattura per i beni di valore significativo

▪ Intestazione ditta appaltante	
▪	
▪	Intestazione committente
▪	
▪ Fattura n. 10 data 15.07.2024	
▪	
▪ Oggetto: manutenzione straordinaria per realizzazione di servizi igienico-sanitari presso vostra abitazione in Via	
▪	
▪ Posa in opera	1.500
▪ Sanitari (bene significativo)	<u>2.000</u>
▪ Totale imponibile	3.500
▪ Iva del 10% su 3.000	300
▪ Iva del 22% su 500	<u>110</u>
Totale fattura	3.910

Il chiarimento dell'Agenzia delle entrate



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

L'interpretazione autentica del Legislatore

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

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

Tale distinta indicazione ha l'evidente finalità di consentire una puntuale verifica della corretta applicazione dell'aliquota agevolata: infatti, come osservato in precedenza, qualora il valore del bene significativo sia superiore alla metà del corrispettivo pattuito per l'intero intervento, l'aliquota ridotta



23900 Lecco – Via Balicco n.61



info@studiomscaccabarozzi.it



Tel.: 0341-1555893



www.studiomscaccabarozzi.it

P.Iva: 03909620134

Cod. Fiscale: SCCMSM79T06E507O

del 10% si applica solo al corrispettivo della prestazione aumentato della differenza tra il corrispettivo complessivo e il valore del bene significativo.

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

Tra queste conferme va certamente ricordata la necessità – al fine di poter cogliere l'agevolazione dell'aliquota ridotta - di indicare il prezzo del bene significativo nella fattura, anche nel caso in cui il relativo costo risulti essere inferiore rispetto al valore del servizio, con la conseguenza che tutto l'intervento viene assoggettato all'aliquota agevolata del 10%.

Vediamo alcuni esempi.



ESEMPIO 4

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

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

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

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

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

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



ESEMPIO 5

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



Il problema delle parti "staccate" e il tema dell'autonomia funzionale

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



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

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

In altre parole, le parti staccate dei beni significativi:

se sono connotate da una propria autonomia funzionale rispetto al manufatto principale (bene significativo), il valore delle stesse non deve essere compreso nel valore del bene significativo, ai fini della verifica della quota di valore non soggetta ad aliquota Iva del 10%;

se sono prive di una propria autonomia funzionale e concorrono alla normale funzionalità del bene significativo, il valore delle stesse concorre al valore complessivo del bene significativo, ai fini del limite di importo cui applicare l'aliquota Iva del 10% (circolari n. 12/E/2016 e n. 15/E/2018).



ESEMPIO 6

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

le grate di sicurezza (circolare n. 15/E/2018);

sistemi oscuranti, incluse le tende da esterno e le schermature solari (consulenza giuridica n. 10/E/2020).

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

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

Ambito applicativo della disciplina dei beni significativi

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

In particolare, l'Agenzia delle entrate ricorda che la nozione di beni significativi assume rilevanza solo nelle ipotesi in cui siano realizzati interventi di manutenzione ordinaria e di manutenzione



straordinaria su immobili a prevalente destinazione abitativa privata, a condizione che i suddetti beni vengano forniti dallo stesso soggetto che esegue la prestazione.

Pertanto:

i beni forniti da un soggetto diverso rispetto al prestatore o acquistati direttamente dal committente dei lavori nell'ambito di una manutenzione ordinaria o straordinaria, sono soggetti a Iva con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria;

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

Interpretazione retroattiva e clausola di salvaguardia

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

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

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



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

Modalità di regolarizzazione

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

se ha applicato l'aliquota Iva ordinaria (22%) in luogo di quella ridotta (10%), potrà - entro un anno dall'effettuazione dell'operazione originaria - emettere una nota di variazione in diminuzione nonché una nuova fattura recante l'imposta (ri)determinata in modo esatto;

se, invece, ha applicato l'aliquota Iva ridotta (10%) in luogo di quella ordinaria (22%), dovrà emettere una nota di variazione in aumento, esponendo la maggiore imposta dovuta (sanando, altresì, l'irregolare fatturazione e l'eventuale omesso versamento, ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso).





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

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti
Studio Scaccabarozzi



23900 Lecco – Via Balicco n.61



info@studiomscaccabarozzi.it



Tel.: 0341-1555893



www.studiomscaccabarozzi.it

P.Iva: 03909620134

Cod. Fiscale: SCCMSM79T06E507O