

## 36%, il costo della manodopera va indicato nelle fatture

**La cosiddetta Manovra-bis, all'art. 35, comma 19, ha previsto che dal 4 luglio 2006, per fruire della agevolazione IRPEF del 36% sulle spese di recupero di edifici, è necessario che nelle fatture sia indicato il costo della manodopera delle imprese che effettuano i lavori.**

Tra gli aspetti più delicati relativi alla detrazione IRPEF del 36% delle spese sostenute dal contribuente relativamente ad alcuni interventi di recupero, di cui all'art. 31 della legge 457 del 5 agosto 1978, vi è il mancato riconoscimento dell'agevolazione per le irregolarità compiute durante i lavori e nella procedura di invio della domanda al Centro Operativo di Pescara.

Si tratta di una questione della massima importanza atteso che, per fruire dell'agevolazione, non è richiesto un preventivo assenso da parte dell'amministrazione finanziaria sulla correttezza dell'operato del contribuente il quale, una volta presentata la domanda, può iniziare a utilizzare la detrazione d'imposta nella successiva dichiarazione dei redditi.

Pertanto, gli eventuali controlli effettuati a posteriori sulla dichiarazione dei redditi che portino alla contestazione e alla revoca dell'agevolazione determinano una sanzione dal 100% al 200% della differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alla dichiarazione.

Al riguardo si ricorda che l'art. 4 del regolamento 41 del 18 febbraio 1998 prevede specificamente gli inadempimenti e le irregolarità che determinano la perdita dell'agevolazione.

Senza entrare nel merito di ogni singolo inadempimento che, se commesso, può fare scattare la sanzione, per quel che interessa in questa sede, ci si limita a ricordare che le irregolarità possono idealmente essere suddivise in due gruppi: le irregolarità di tipo formale legate essenzialmente a un inadempimento o a degli errori nell'invio della comunicazione al Centro Operativo di Pescara e quelle di tipo sostanziale.

Per quanto concerne le irregolarità di natura formale si rileva come l'amministrazione finanziaria, con la circ. n. 57/E/1998, ha affermato che «la mancata allegazione dei documenti o l'inesatta compilazione del modello di comunicazione comporta la decadenza dal diritto alla detrazione soltanto se il contribuente, invitato a regolarizzare la comunicazione,

non ottemperi entro il congruo termine indicato dall'ufficio». Pertanto prima di erogare la sanzione l'amministrazione deve preliminarmente invitare il contribuente a rimuovere le cause che potrebbero far perdere l'agevolazione.

Sempre in tema di errori formali un'altra importante indicazione fornita dal Ministero riguarda la realizzazione di opere edilizie non rientranti nella corretta categoria di intervento, per le quali è necessario un titolo abilitativo diverso da quello in possesso, come, per esempio, opere soggette a concessione edilizia erroneamente considerate in una DIA, ma, tuttavia, conformi agli strumenti urbanistici e ai regolamenti edilizi. Anche in questo caso, infatti, la predetta circ. n. 57/E chiarisce che tale situazione non può essere considerata motivo di decadenza dai benefici fiscali, purché il richiedente metta in atto il procedimento di sanatoria previsto nelle normative vigenti e provveda a informare l'amministrazione finanziaria.

Atteso ciò e passando alle irregolarità di tipo sostanziale si rileva che esse non sono sanabili, per cui, qualora siano commesse, il contribuente non può in alcun modo rettificarle.

A titolo esemplificativo rientrano in questa fattispecie la realizzazione di opere difformi da titolo abilitativo e in contrasto con gli strumenti urbanistici e i regolamenti edilizi, il mancato pagamento dell'ICI (se ovviamente dovuta), i pagamenti non effettuati con bonifico bancario o, ancora, il mancato rispetto delle norme sulla sicurezza dei cantieri.

In questo contesto delle irregolarità di tipo sostanziale deve essere, collocata la disposizione contenuta nel D.L. 223 del 30 giugno 2006 (cosiddetta Manovra-bis), che al comma 19 dell'art. 35 dispone che - a partire dal 4 luglio 2006 - è possibile fruire dell'agevolazione soltanto se sulla fattura emessa dall'impresa che ha realizzato i lavori sia indicato "in maniera distinta il costo della manodopera utilizzata" (cfr. circ. n. 28/E del 4 agosto 2006).

Preme sottolineare che la mancata indicazione della manodopera costituisce un inadempimento che fa perdere il diritto all'agevolazione del 36% e non può essere in alcun modo sanato.

È della massima importanza, dunque, sia per le imprese che eseguono i lavori, sia per i contribuenti che li commissionano, la verifica che nel corpo della fattura venga indicato il costo della manodopera.

A ogni modo si tratta di un adempimento valido solo

ai fini dell'agevolazione IRPEF del 36% per cui la fattura priva di questa indicazione è comunque corretta ai fini della disciplina IVA e non pregiudica l'eventuale applicazione dell'aliquota ridotta del 10%.

#### **Problemi operativi**

Passando alla disamina dei problemi operativi che questo nuovo adempimento comporta, si rileva in primo luogo come non sia chiaro il suo ambito di applicazione, nel senso che la detrazione IRPEF opera sia per le prestazioni di servizi sia per l'acquisto di beni e materiali necessari per l'intervento e in quest'ultimo caso risulta difficile (se non impossibile) comprendere qual è il costo della manodopera.

Evidentemente è ragionevole supporre che la norma faccia riferimento unicamente alle prestazioni di servizi realizzate in base ai contratti d'appalto e d'opera (che costituisce l'appalto del piccolo imprenditore, art. 2222 cod. civ.), per cui l'indicazione del costo della doperà dovrebbe (il condizionale è d'obbligo fino a quando non interverranno dei chiarimenti da parte dell'amministrazione finanziaria) essere inserito soltanto nelle fatture per questo tipo di operazioni.

Peraltro, resta da capire come potere indicare tale costo quando l'impresa che realizza l'intervento subappalti a sua volta i lavori. In simili ipotesi si ritiene che l'impresa debba richiedere agli operatori di cui si avvale di indicare nelle fatture il costo della manodopera sostenuto, di modo che questo possa, per così dire, essere ribaltato al proprio cliente.

Si ritiene, altresì, che non siano interessate dalla disposizione in esame le cosiddette forniture con posa in opera. Queste operazioni, infatti, sono delle vere e proprie vendite dove la prestazione di servizi (la posa) costituisce una prestazione accessoria.

Da tenere presente, peraltro, che normalmente si considerano vendite con posa in opera delle operazioni che nella realtà devono essere classificate tra le prestazioni d'appalto o d'opera.

Tipico è il caso della realizzazione di pavimenti dove si parla abitualmente di cessione con posa in opera, ma questa deve essere considerata un'espressione impropria poiché si tratta di un contratto d'appalto ovvero di un contratto d'opera.

Del resto, nella realizzazione di un pavimento ci sono tutti gli elementi tipici di questi contratti previsti dal codice civile rispettivamente agli artt. 1655 e 2222.

Solo per richiamarne alcuni: sull'appaltatore in-

combe il rischio che fattività svolta non sia capace di produrre il risultato atteso dal committente al termine del contratto, nel qual caso non otterrà il corrispettivo pattuito (art. 1668 cod. civ.); a opera ultimata, questa è sottoposta a collaudo cui fa seguito l'accettazione che libera l'appaltatore per i vizi conosciuti dall'appaltante, ma che vincola l'appaltatore alla garanzia decennale per le difformità dell'opera dal progetto e per i vizi di esecuzione della stessa (art. 1669 cod. civ.).

Prestazioni in base a contratti d'appalto sono più frequenti di quello che si possa immaginare nel settore dell'edilizia; si pensi, solo per fare alcune esemplificazioni, alla realizzazione dei tetti, agli impianti tecnologici come quello sanitario, elettrico, di riscaldamento di sicurezza e, ancora, alla realizzazione delle strutture portanti di ferro e cemento, dei muri, delle scale ecc.

Pertanto, sulla base delle riflessioni fin qui esposte, i contribuenti dovranno prestare la massima attenzione e verificare che delle forniture con posa in opera non siano nella realtà delle prestazioni di servizi realizzati tramite contratti d'appalto o d'opera, le quali determinano l'obbligo di indicare in fattura il costo della manodopera.

Altro aspetto che può determinare dei problemi operativi è legato alla presenza di fatture emesse anticipatamente o a seguito di acconti.

In queste situazioni si ritiene che nelle fatture debba essere indicato il valore presunto del costo della manodopera che dovrà essere rettificato al momento in cui viene pagato il saldo.

Resta da capire come si debba operare nel caso in cui i pagamenti siano effettuati nella loro totalità in anticipo rispetto alla realizzazione dei lavori.

Come ultima annotazione si rileva che negli interventi di manutenzione l'impresa, oltre a indicare in fattura i costi della manodopera ai fini della detrazione IRPEF, per l'agevolazione IVA deve scorporare dalla prestazione i costi relativi ai cosiddetti "beni significativi", poiché l'aliquota al 10% si applica fino a concorrenza del valore della prestazione, considerato al netto del valore dei predetti beni.

Atteso ciò è evidente che il costo della manodopera non potrà mai superare il valore della prestazione.

Chiara in questo senso la circolare n. 71/E del 7 aprile 2000 che testualmente recita: «ai beni elencati nel predetto decreto ministeriale (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 delle prestazioni

36%, il costo della manodopera  
va indicato nelle fatture

agevolate), invece, l'aliquota ridotta si applica solo fino a concorrenza del valore della prestazione, considerato al netto del valore dei predetti beni.

#### Esempio

Si ipotizzi di realizzare un nuovo impianto di riscaldamento con la sostituzione della caldaia (che rientra tra i cosiddetti beni significativi).

La realizzazione di tale intervento volto al risparmio energetico è parificata agli interventi di manutenzione straordinaria (cfr. art. 26 della legge 10 del 9 gennaio 1991) e ha un costo complessivo di 5 mila euro di cui 3 mila euro è il costo della caldaia. L'IVA verrà determinata ed evidenziata in fattura nel modo seguente:

- dal costo complessivo si sottraggono 2 mila euro che costituiscono il valore della prestazione (costo della manodopera, materiale di consumo ecc.) e andranno assoggettate ad aliquota ridotta del 10%;

- il costo della caldaia, pari a 3 mila euro, deve essere, invece, diviso in due parti: una, pari al valore della prestazione (nel caso di specie pari a 2 mila euro), deve essere assoggettata ad aliquota del 10%; l'altra (pari a 1.000 euro) deve essere assoggettata al 20%.

Tale limite di valore deve essere individuato sottraendo dall'importo complessivo della prestazione, rappresentato dall'intero corrispettivo dovuto dal committente, soltanto il valore dei beni significativi. Il valore delle materie prime e semilavorate, nonché degli altri beni necessari per l'esecuzione dei lavori, forniti nell'ambito della prestazione agevolata, non deve essere individuato autonomamente in quanto confluisce in quello della manodopera. In sostanza, occorre considerare il valore complessivo della prestazione, individuare il valore del bene o dei beni significativi forniti nell'ambito della prestazione medesima e sottrarlo dal corrispettivo. La differenza che ne risulta costituisce il limite di valore entro cui anche alla fornitura del bene significativo è applicabile l'aliquota del 10%. Il valore residuo del bene deve essere assoggettato all'aliquota ordinaria del 20%. Può affermarsi, per semplicità, che il "bene significativo" fornito nell'ambito della prestazione resta soggetto interamente alla aliquota del 10% se il suo valore non supera la metà di quello dell'intera prestazione. Per i beni aventi un valore superiore l'agevolazione si applica entro il limite sopra precisato».

Giampaolo Giuliani  
da "Consulente Immobiliare"

#### Esempio fattura

M. R. S.r.L.  
Via S.... n. 5  
Milano  
Cod. fisc. P. IVA 01272180156

Milano, 29 ottobre 2006

Spett.le  
Sig. C.B.  
Via M.... n. 10  
Milano

Fattura n. ...

#### Installazione caldaia tipo xxx

	Importo		IVA		Totale
Costo caldaia	€ 3.000	€ 1.000	20%	200	€ 1.200
		€ 2.000	10%	100	€ 2.100
Spese installazione	€ 2.000				
Manodopera		€ 1.700	10%	170	€ 1.870
Materiale di consumo		€ 300	10%	30	€ 330
<b>Costo complessivo</b>					<b>€ 5.500</b>

Come richiesto dal comma 19 dell'art. 35 del D.L. 223 del 30 giugno 2006, si precisa che il costo della manodopera per l'intervento realizzato è pari a 1.700 euro.