

Circol@re nr. 28 del 2 settembre 2019

ATTIVITÀ DI FORNITURA E MANUTENZIONE DI INFISSI

Il trattamento IVA e le detrazioni IRPEF/IRES

a cura del Dott. Daniele LAURENTI, commercialista e revisore legale

La normativa relativa alle imposte dirette e indirette che concerne l'attività di cessione e installazione di infissi è assai articolata e complessa. Analizziamo tale normativa caso per caso, dal punto di vista sia dell'IVA, che della detrazione ai fini IRPEF e IRES, che può essere del 50 o del 65 per cento, in relazione alla tipologia di interventi effettuati.

Spetta la **detrazione del 50 %** per gli interventi volti a **incrementare l'isolamento termico**, mentre spetta la **detrazione del 65 %** per gli interventi che conseguono un **indice di prestazione energetica per il riscaldamento invernale dell'intero edificio inferiore di almeno il 20 %**.

IL CORRETTO TRATTAMENTO IVA: INFISSI COME BENI SIGNIFICATIVI

La **produzione di infissi**, accompagnata dalla **posa in opera**, di base è riconducibile al **CONTRATTO DI CESSIONE CON POSA IN OPERA**.

Ne consegue che la stessa **NON È SOGGETTA AL REVERSE CHARGE**, in quanto cessione di beni e ciò vale sia con riferimento al cd. *reverse charge* in edilizia, sia al *reverse charge* di cui alla lett. a-ter) del sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Esempio:

L'impresa XY s.r.l. opera nel campo della fornitura di infissi.

Normalmente, provvede anche alla relativa posa di tali beni. Nella maggior parte dei casi, l'impresa fornisce **infissi "standard"** (con posa in opera accessoria): tali operazioni sono configurabili come **cessione di beni**.

Nello specifico, si ha **CONTRATTO DI FORNITURA CON POSA IN OPERA** quando sussistono i seguenti elementi:

- la fornitura deve riguardare un bene prodotto in serie**, cioè un bene che deve possedere già in sé la propria destinazione d'uso, indipendentemente dalla posa (ad esempio, porte, infissi, ringhiere);
- la posa in opera** deve sostanziarsi in una **prestazione che ha lo scopo di rendere idoneo il bene ad essere utilizzato** per la funzione per cui è stato prodotto.

Esempio:

Ditta individuale iscritta alla C.C.I.A.A. per l'attività primaria di installazione di infissi interni ed esterni ed attività secondaria commercio al dettaglio di infissi interni ed esterni.

L'attività si sviluppa come segue:

- Il cliente si reca presso la ditta e sceglie gli infissi da catalogo.
- Viene stipulato un contratto, che prevede la fornitura con posa in opera degli infissi scelti dal cliente.
- L'installazione viene effettuata, senza apportare modifiche, da dipendenti della ditta.

In merito al caso in esame, l'operazione si sostanzia nella **cessione di un bene** e non nella realizzazione di un'opera. Qualora il committente fosse un **soggetto IVA** e, quindi, trattandosi di una **cessione di beni** e non di un appalto, il meccanismo del **reverse charge** (art. 17, sesto comma, lett. a ter, del D.P.R. n. 633/1972) **non risulterebbe applicabile**.

Diversamente, nel caso in cui l'impresa, su richiesta del committente, provveda alla **realizzazione (con relativa posa in opera) di infissi "su misura"**, tale prestazione è configurabile come **prestazione di servizi** e non come fornitura di beni con posa in opera. Nonostante l'operazione possa qualificarsi come subappalto, l'Agenzia ha chiarito che tale attività non rientra nell'edilizia e quindi **non si applica il reverse charge** (art. 17, sesto comma, lett. a).

L'Agenzia delle entrate ha precisato che **LA POSA IN OPERA DI INFISSI REALIZZATA DA UN'IMPRESA COSTRUTTRICE DEGLI STESSI NON È SOGGETTA A REVERSE CHARGE**, a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore al committente, in quanto la produzione di infissi (accompagnata dalla posa in opera degli stessi) rientra fra le **attività di falegnameria**, di cui alla voce 20.30.2 e **non è riconducibile al settore edile** (circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E).



Non sempre utilizzando il materiale prodotto in serie si realizza un contratto di fornitura con posa in opera; se, ad esempio, con il materiale prodotto in serie, insieme ad altro materiale impiegato, **si realizza qualcosa di nuovo** rispetto al semplice materiale, si pone comunque in essere un **contratto di appalto**.

L'Amministrazione finanziaria, nella R.M. 5 luglio 1976, n. 360009, ha precisato che:

- **sono sempre da considerarsi CONTRATTI DI VENDITA** (e non di appalto) i contratti concernenti la **FORNITURA**, ed eventualmente anche la **POSA IN OPERA**, di **impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, lavanderia, cucina, infissi, pavimenti**, ecc., qualora **l'assuntore dei lavori sia lo stesso FABBRICANTE o chi fa abituale commercio** dei prodotti e materiali menzionati;
- tuttavia, nel caso particolare in cui le clausole contrattuali obbligassero l'assuntore degli indicati lavori a realizzare un *"quid novi"* rispetto alla normale serie produttiva, deve ritenersi prevalente l'obbligazione di *"facere"*, in quanto si configurano gli elementi peculiari del **contratto di appalto** e, precisamente, l'*"intuitus personae"* e l'assunzione del rischio economico da parte dell'appaltatore.

La risoluzione dell'Agenzia delle entrate 10 agosto 2007, n. 220/E, precisa che, nelle ipotesi in cui siano poste in essere **sia prestazioni di servizi, che cessioni di beni**, occorrerà fare riferimento alla **volontà contrattualmente** espressa dalle parti, al fine di stabilire se sia **prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare**.



Ricordiamo che, in presenza di un **CONTRATTO REDATTO IN FORMA SCRITTA**, l'onere di documentare l'inesistenza dell'appalto ricade sui verificatori, mentre, **SE IL CONTRATTO È SOLO VERBALE**, si inverte l'onere probatorio, per cui è il contribuente che dovrà dimostrare l'esistenza dell'appalto, adducendo concreti elementi di fatto

Fatta tale distinzione tra cessione e appalto, va fatta una distinzione riguardo al contesto in cui sono forniti.

La legge 23 dicembre 1999, n. 488, all'art. 7, comma 1, lett. b), prevede un'agevolazione IVA su alcuni interventi di manutenzione straordinaria, realizzati su fabbricati a destinazione prevalentemente abitativa.

Qualora dette prestazioni di servizi vengano fornite relativamente a **lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria ex lett. a) e b) dell'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457**, esse godono dell'applicazione dell'aliquota **IVA agevolata del 10 per cento**, qualora inerenti ad **interventi realizzati su immobili residenziali**.

Le **cessioni di beni** restano assoggettate all'**aliquota IVA ridotta**, invece, solo se la relativa fornitura è posta in essere nell'ambito del **contratto di appalto**.

In definitiva, l'**aliquota del 10 per cento sull'intera prestazione** potrà essere applicata nei seguenti casi:

- **prestazioni di servizi effettuate nell'ambito di interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria**, solo con riferimento al **valore della manodopera** ed a quello dei **beni significativi** fino al valore della manodopera;
- **prestazioni di servizi o cessioni di beni effettuate nell'ambito di interventi di restauro/risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia**.

Prestazioni complesse

Esempio:

Unico appalto per un intervento di manutenzione straordinaria

L'impresa edile Mario Rossi s.n.c. esegue un intervento di manutenzione straordinaria con sostituzione degli infissi, rifacimento di tramezze in cartongesso, rifacimento dell'impianto elettrico ed idraulico e della pavimentazione, con tinteggiatura finale.

Il corrispettivo deve essere distinto per ciascun tipo di prestazione, considerato che si è in presenza di una manutenzione straordinaria.

Fatturazione con IVA

- Smontaggio e smaltimento vecchi serramenti;
- fornitura con posa in opera nuovi infissi.

Fatturazione con reverse charge lett. a-ter)

- Rifacimento tramezze in cartongesso;
- realizzazione impianti elettrico ed idraulico;
- tinteggiatura finale.

Esempio:

Unico appalto per un intervento di restauro e risanamento conservativo.

L'impresa edile Mario Rossi s.n.c. esegue un intervento di restauro e risanamento conservativo, con sostituzione degli infissi, rifacimento di tramezze in cartongesso, rifacimento dell'impianto elettrico ed idraulico e della pavimentazione, apertura di una nuova finestra per necessità di areazione dei locali, con tinteggiatura finale.

L'intero corrispettivo va assoggettato ad IVA, dato che si tratta di un unico appalto, avente ad oggetto il restauro e risanamento conservativo.

Nell'ambito di **lavori di manutenzione**, come accennato in precedenza, l'installazione di infissi è un'installazione di beni significativi, con la conseguenza che **l'aliquota del 10 per cento è applicabile solo fino a concorrenza del valore della prestazione lavorativa, considerato al netto del valore, risultante dal contratto, degli infissi stessi** (risoluzione 6 marzo 2015, n. 25/E).

Infatti, per i cd. beni significativi e cioè infissi esterni ed interni, **l'aliquota ridotta al 10 per cento** si applica solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di recupero e quello dei beni stessi. Il valore residuo del bene deve essere assoggettato all'**aliquota ordinaria del 22 per cento** (si vedano gli esempi successivi).



La disciplina dei "beni significativi" non trova applicazione in presenza di un committente dell'intervento edilizio, che rivesta la qualifica di soggetto passivo IVA.

Passaggi da fare nella verifica

- 1) Confronto il valore del bene significativo con il 50 % del totale fattura;
- 2) se il valore del b.s. > 50 % del totale fattura, scatta la doppia aliquota - va fatta distinzione del costo della manodopera e valore del b.s.;
- 3) se il valore del b.s. < 50 per cento del totale fattura tutto al 10 % - distinzione va fatta tra costo della manodopera e valore del bene, da fare comunque;
- 4) in entrambi i casi, **il valore del bene significativo non può mai essere inferiore al costo di produzione o di acquisto;**
- 5) la natura del contratto (cessione, cessione con posa o appalto) deve risultare dalla fattura;
- 6) la natura del bene immobile deve risultare dalla fattura (abitativo o strumentale);
- 7) nella fattura deve risultare la distinzione tra valore del bene significativo e il restante corrispettivo, anche se tutto al 10 %

Esempio:

- Valore complessivo della prestazione = € 2.200,00;
- valore dei beni significativi (ad esempio, infissi) = € 1.500,00;
- valore della prestazione al netto dei beni significativi (a - b)) = € 2.200 - € 1.500 = € 700;
- quota parte caldaia uguale al valore netto della prestazione = € 700.

Il valore dell'infisso supera il 50 per cento del valore complessivo della prestazione.

Pertanto, si applicherà l'aliquota del 10 per cento sul corrispettivo della prestazione al netto del valore dell'infisso, nonché sulla quota parte concernente l'infisso uguale al valore netto della prestazione.

$$IVA (10\%) = [10\% \text{ di } (c) + d)] = [10\% \text{ di } (\text{€ } 700 + \text{€ } 700)] = (10\% \text{ di } \text{€ } 1.400) = \text{€ } 140$$

Sull'importo speso per l'acquisto dell'infisso eccedente la quota parte uguale al valore netto della prestazione andrà invece applicata l'aliquota IVA del 22 per cento.

Avremo, quindi:

$$IVA (22\%) = 22\% \text{ di } \text{€ } 800 = \text{€ } 176;$$
$$\text{totale imposta pagata} = (\text{€ } 140 + \text{€ } 176) = \text{€ } 316.$$

Riepiloghiamo in una tabella le diverse casistiche:

Installazione infissi interni o esterni - Regime IVA

CASO	ALIQUOTA	DISTINZIONE COSTO MANODOPERA E VALORE DEL BENE
Manutenzione ordinaria (sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, senza modifica della tipologia dell'infisso) o straordinaria (sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, con modifica di materiale o di tipologia dell'infisso) su abitativo	10/22% beni significativi (privato committente)	SI
Fornitura dei suddetti beni nell'ambito di interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia (di immobile abitativo o strumentale)	Si potrà applicare l'IVA al 10% sull'intera prestazione (committente privato o partita IVA)	NO
Cessione di infissi senza posa	22%	NO
Costruzione dell'abitazione principale con inclusa la posa di infissi	4%, se requisiti prima casa	NO
Installazione infisso + zanzariera integrata	10/22% beni significativi (privato committente)	SI la zanzariera va considerata nel valore del bene significativo da confrontare al 50 % del totale fattura
Installazione infisso + zanzariera smontabile	10/22% beni significativi (privato committente)	SI la zanzariera va considerata al 10 %, non nel valore del bene significativo
installazione infisso e solo successivamente installazione zanzariera (con fattura e bolla di data diversa)	10/22% beni significativi (privato committente) e 10% la zanzariera	SI la zanzariera va considerata al 10 %, non nel valore del bene significativo
Installazione infisso e solo successivamente installazione tapparelle (con fattura e bolla di data diversa)	10/22% beni significativi (privato committente) e 10% la tapparella	SI la tapparella va considerata al 10 %, non nel valore del bene significativo
Installazione infisso + tapparella o veneziana integrata	10/22% beni significativi (privato committente)	SI la tapparella o veneziana va considerata nel valore del bene significativo da confrontare al 50 % del totale fattura
Cessione di infissi a soggetto terzo che poi li posa	22%	NO

Le parti staccate

Qualora **parti staccate degli infissi** vengano fornite unitamente a questi ultimi nell'ambito di una prestazione di servizi avente ad oggetto un **intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria**, la valutazione dell'aliquota IVA è ancora più complessa.

Ci si deve chiedere se i suddetti beni assumono **rilevanza autonoma** e scontano l'IVA come gli altri beni o, costituendo una **componente del bene significativo**, siano soggetti al suo **stesso trattamento fiscale**.

La circolare 12 luglio 2018, n. 15/E, fornisce una **norma di interpretazione autentica** circa il trattamento IVA delle parti staccate dei beni significativi: esse **non sono comprese nel valore del bene significativo, solo se** connotate dalla loro **autonomia funzionale** rispetto al manufatto principale.

Sono da considerarsi **PARTI STACCATE AUTONOME** rispetto agli infissi:

- le tapparelle;
- gli scuri;

- le veneziane;
- le zanzariere;
- le inferriate;
- le grate di sicurezza.

La circolare chiarisce inoltre che, se l'**intervento di manutenzione** agevolato ha 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 tale caso, infatti, l'intervento non ha ad oggetto l'installazione del bene significativo, ma la **sostituzione/installazione di una sua parte staccata** e verrà applicata l'**aliquota del 10 per cento**.

LE DETRAZIONI IRPEF/IRES

Per le spese sostenute **fino al 31 dicembre 2019**, la **detrazione IRPEF/IRES relativa agli infissi può essere del 50 o del 65 %**, a seconda della tipologia degli interventi effettuati.

Al contribuente spetta:

- la detrazione del **65 %** per gli interventi che conseguono un indice di prestazione energetica per il riscaldamento invernale dell'intero edificio inferiore di almeno il 20 % (comma 344 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296); in tale caso, l'**ammontare massimo** della detrazione è di **100.000 euro**;
- la detrazione del **50 %** per gli interventi volti a incrementare l'isolamento termico di pareti, coperture, pavimenti, finestre e infissi, entro determinati parametri tecnici (comma 345 dell'art. 1 cit.); in tale caso, l'**ammontare massimo** della detrazione è di **60.000 euro**.

La detrazione al 65 per cento

Se, ad esempio, mediante la sostituzione degli infissi o dell'impianto di climatizzazione, si consegue un **indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20 %** rispetto ai valori riportati nell'Allegato A al D.M. 11 marzo 2008, realizzando quindi una riqualificazione globale, ex comma 344, i lavori potranno essere **detraibili al 65 %**, nel **limite massimo di 100.000 euro** (circolare 31 maggio 2007, n. 36/E, par. 3.1).

Esempio:

Mario Rossi ha sostenuto 80.000 euro di spesa per interventi di riqualificazione energetica, fra cui 20.000 euro per la sostituzione degli infissi.

Qualora i lavori conseguano un indice di prestazione energetica per il riscaldamento invernale dell'intero edificio inferiore di almeno il 20 per cento (comma 344), è possibile beneficiare della detrazione del 65 per cento su 80.000 euro.

La sostituzione di infissi che contribuisca a fruire della detrazione prevista dal comma 344 (magari perché senza tale intervento non si riuscirebbe a soddisfare la condizione della riduzione del 20 per cento), ai fini dell'individuazione del limite massimo di detrazione spettante, deve essere compresa nel limite di 100.000 euro.

Si ipotizzi che siano state sostenute spese per interventi di riqualificazione per un totale di 170.000 euro, di cui 30.000 riguardanti la sostituzione di infissi e che tali interventi contribuiscano ad abbattere di almeno il 20 per cento il summenzionato indice. La detrazione spettante è pari al 65 per cento di 153.846,15 euro (limite massimo di spesa, che deve essere complessivamente considerato, per il quale spetta la detrazione massima di 100.000 euro).

La detrazione al 50 per cento

Per la generalità degli interventi di cui al comma 345, spetta una detrazione del 65 per cento degli importi rimasti a carico del contribuente, fino a un **valore massimo della detrazione di euro 60.000**.

La spesa massima agevolabile è quindi pari a:

$$€ 60.000,00/65\% = € 92.307,69.$$

Tuttavia, l'art. 1, comma 3, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, ha disposto che per le spese sostenute dal 1° gennaio 2018 per determinati interventi, tra cui l'**acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi**, la percentuale di **detrazione** spettante è **ridotta al 50 per cento**.

Resta ferma la detrazione massima, pari a euro 60.000; conseguentemente, la spesa massima agevolabile per tale tipologia di intervento è pari a:

$$€ 60.000,00/50\% = € 120.000,00.$$

Interventi detraibili

Ai sensi del comma 345 dell'art. 1 della legge n. 296/2006, è possibile beneficiare della **detrazione per risparmio energetico**, per la realizzazione, su edifici o parti di edifici esistenti, di interventi relativi a finestre comprensive di infissi, delimitanti il volume riscaldato verso l'esterno o verso vani non riscaldati, che permettano di ottenere un risparmio energetico in termini di minore calore disperso.



L'intervento in esame deve essere effettuato su di un **edificio "esistente" e dotato di impianto termico preesistente**.

Non risulta agevolabile l'intervento di sostituzione degli infissi o di rifacimento delle pareti che siano già conformi ai requisiti di trasmittanza termica previsti dalla norma: è **necessario** che mediante le lavorazioni si raggiunga un **ulteriore risparmio** (circolare n. 36/E del 2007).

Il **vademecum dell'ENEA "Serramenti e infissi"** precisa che sono **detraibili le spese sostenute per:**

- fornitura e posa in opera di una nuova finestra comprensiva di infisso o di una porta di ingresso;
- integrazioni e sostituzioni dei componenti vetrati;
- prestazioni professionali, comprensive della redazione dell'APE, ove richiesto;
- fornitura e posa in opera di scuri, persiane, avvolgibili, cassonetti (se solidali con l'infisso) e suoi elementi accessori, purché tale sostituzione avvenga simultaneamente a quella degli infissi (o del solo vetro). In questo caso, nella valutazione della trasmittanza, può considerarsi anche l'apporto degli elementi oscuranti, assicurandosi che il valore della trasmittanza complessivo non superi il valore limite.

Documentazione da conservare

L'**ENEA**, nei propri vademecum, elenca la documentazione necessaria per fruire della detrazione di cui al comma 345 dell'art. 1 della legge n. 296/2006. Si tratta di:

- **scheda descrittiva dell'intervento**, che:
 - nel caso di interventi in **singole unità immobiliari**, può anche essere redatta dal singolo utente;
 - in tutti i casi diversi da quelli di cui sopra (ad esempio, interventi che riguardano parti condominiali), deve essere sottoscritta da un tecnico abilitato;
- **documentazione tecnica:**
 - **asseverazione** redatta da un tecnico abilitato, che attesti il rispetto dei requisiti tecnici richiesti. Nel caso di interventi in **singole unità immobiliari**, l'asseverazione può essere sostituita dalla **certificazione del fornitore** (o assemblatore o installatore) di detti elementi, che attesti il rispetto dei requisiti;
 - originale della documentazione inviata all'ENEA, debitamente firmata;
 - schede tecniche dei materiali e dei componenti;
 - attestazione del valore di trasmittanza dei vecchi infissi, che può essere riportato all'interno della certificazione del produttore, in un'autocertificazione del produttore o nell'asseverazione;
- **documentazione amministrativa:**
 - fatture delle spese sostenute;
 - ricevuta del bonifico bancario o postale, completo dei dati richiesti;
 - ricevuta dell'invio effettuato all'ENEA (codice CPID) a garanzia dell'invio della documentazione.



La circolare n. 36/E del 2007 ha chiarito che, nell'intervento di sostituzione delle finestre, gli infissi devono essere considerati **comprensivi delle strutture accessorie** che:
- hanno effetto sulla dispersione di calore, tra cui **scuri o persiane**;
- risultino strutturalmente accorpate al manufatto, come, ad esempio, **i cassonetti** facenti parte del telaio dell'infisso

INSTALLAZIONE INFISSI		
Detrazione	Tipo intervento	Detrazione/Spesa massima
Detrazione del 65 per cento (art. 1, comma 344, della legge n. 296/2006)	Per gli interventi che conseguono un indice di prestazione energetica per il riscaldamento invernale dell'intero edificio inferiore di almeno il 20 per cento	Ammontare massimo della detrazione è di 100.000 euro (153.846,15 euro limite massimo di spesa)
Detrazione del 50 per cento (65 per cento fino al 2017) (art. 1, comma 345, della legge n. 296/2006)	Per gli interventi volti a incrementare l'isolamento termico di pareti, coperture, pavimenti, finestre e infissi, entro determinati parametri tecnici	Ammontare massimo della detrazione è di 60.000 euro (spesa massima 120.000 euro)

Le nostre circolari sono scaricabili gratuitamente sul sito

www.studiocla.it

oppure sulla nostra pagina **Facebook**

