

Risposta n. 212/2025

OGGETTO: IVA – Cessione con posa in opera di infissi classificabili tra le opere finalizzate al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche – Aliquota IVA – n. 41-ter della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

Con l'istanza di interpello in oggetto, la società ALFA S.r.l. (nel seguito anche "la Società" o "ALFA"), che è attiva nel settore del bricolage e opera in Italia attraverso numerosi punti vendita, rappresenta di aver recentemente avviato la commercializzazione con posa in opera di infissi dotati delle specifiche funzionali e dimensionali previste dall'articolo 8 del D.M. n. 236/89, in quanto tali classificabili, secondo la normativa vigente, tra le opere finalizzate al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche. Il servizio di posa in opera, fatturato da ALFA direttamente

al cliente finale insieme ai beni, è reso tramite fornitori terzi, artigiani *partner*, all'uopo incaricati dalla Società.

Al fine di garantire la piena rispondenza degli interventi ai requisiti tecnico-funzionali richiesti dal D.M. n. 236/89, la Società riferisce di seguire, ai fini della realizzazione delle suddette opere, un articolato iter operativo, secondo quanto rappresentato anche in sede di invio di documentazione integrativa.

Tale iter prevede:

- l'effettuazione di un sopralluogo tecnico preventivo presso il cliente, al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per la sostituzione degli infissi esistenti con infissi dotati delle caratteristiche previste dal citato D.M. n. 236/89 per il superamento delle barriere architettoniche;

- la compilazione, nel corso del sopralluogo, di una scheda tecnica contenente, tra le altre, le seguenti informazioni: i) misurazione dell'altezza delle maniglie e del profilo della soglia della portafinestra; ii) misurazione della luce netta di apertura della porta finestra; iii) documentazione fotografica di tutti gli infissi oggetto dell'intervento e iv) raccolta delle specifiche necessarie per la progettazione dei nuovi infissi;

- l'elaborazione del preventivo e l'effettuazione dell'ordine;

- l'esecuzione, post installazione, di un nuovo sopralluogo volto a verificare l'effettivo superamento delle barriere architettoniche mediante apposite misurazioni e raccolte fotografiche inserite all'interno di una nuova scheda tecnica;

- la compilazione della scheda di collaudo lavori;

- il rilascio di un'attestazione tecnica di congruità dell'intervento redatta da un professionista abilitato.

Tanto premesso, in considerazione delle disposizioni normative contenute nel n. 41-ter della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, che prevedono l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4% per le *"prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche"*, il dubbio interpretativo rappresentato dalla Società con la presente istanza attiene all'applicabilità della suddetta aliquota agevolata nel caso in cui le suddette opere siano eseguite, secondo l'iter innanzi descritto, mediante contratti di cessione con posa in opera.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In ordine alla concreta individuazione delle opere di cui al predetto numero 41-ter, Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72, l'istante fa presente che la Circolare ministeriale n. 57/E del 24 febbraio 1998 ha chiarito che le opere finalizzate al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche, di cui alla legge 9 gennaio 1989, n. 13 e al D.M. 14 giugno 1989, n. 236, sono *"opere che possono essere realizzate sia sulle parti comuni che sulle unità immobiliari e si riferiscono a diverse categorie di lavori: la sostituzione di finiture (pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti), il rifacimento o l'adeguamento di impianti tecnologici (servizi igienici, impianti elettrici, citofonici, impianti di ascensori), gli interventi di natura edilizia più rilevante, quali il rifacimento di scale ed ascensori, l'inserimento di rampe interne ed esterne agli edifici e di servoscala o piattaforme elevatrici. In linea generale le opere finalizzate all'eliminazione delle barriere architettoniche sono inseribili nella manutenzione straordinaria, ma la particolare finalità cui sono destinate determina*

l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 4 per cento." (cfr., in tal senso, anche la Consulenza giuridica n. 18/2019).

Peraltro, i suddetti lavori rimangono assoggettati all'aliquota IVA del 4% *"...anche nelle ipotesi in cui l'abbattimento delle barriere architettoniche concretizza un semplice intervento di manutenzione ordinaria..."* (cfr. Circolare ministeriale n. 1/94).

L'istante osserva che le opere elencate nella Circolare n. 57/98 sono state indicate anche nella più recente Circolare n. 17 del 26 giugno 2023 al paragrafo *"Interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti"*.

Con riferimento alla modalità contrattuale con cui devono essere realizzate le predette opere, ai fini della fruizione dell'aliquota IVA agevolata del 4%, la Società rappresenta che il numero 41-*ter* della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/72, fa riferimento al solo contratto d'appalto e sembrerebbe, quindi, escludere dall'agevolazione, stando a un'interpretazione meramente letterale della norma, tutte quelle opere che, seppur in pieno possesso dei requisiti previsti dalla normativa per essere considerate quali opere finalizzate al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche, sono realizzate mediante contratti di cessione di beni con posa in opera, secondo quanto chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate e confermato anche dalla giurisprudenza (Cfr., fra le tante, sentenza Cass. civ., 2 dicembre 1997, n. 12199 e sentenza Cass. civ., 11 dicembre 1992, n. 13125).

A tal proposito, l'istante, dopo aver rilevato che dal punto di vista civilistico il contratto di "fornitura e posa in opera" è un contratto atipico, caratterizzato da controprestazioni di diversa natura (cessione della proprietà di beni e prestazione di

manodopera), richiama i criteri che, secondo l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate, consentono di distinguere tra contratto di appalto e contratto di cessione di beni con posa in opera (Cfr. Risoluzioni Agenzia delle Entrate del 10.8.2007 n. 220, del 11.7.2007 n. 164, del 4.3.2008 n. 76).

In particolare, la Risoluzione n. 360009 del 5 luglio 1976, avente ad oggetto l'identificazione degli elementi distintivi del contratto di appalto e del contratto di vendita, chiarisce che *"sono da considerare 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, etc., qualora l'assuntore dei lavori sia lo stesso fabbricante o chi fa abituale commercio dei prodotti e materiali sopra menzionati"* (cfr. anche la R.M. del 12.3.1974 n. 503351).

Secondo l'istante, una soluzione conforme a tale orientamento determinerebbe, a parità di intervento, una disparità di trattamento tra la situazione in cui la sostituzione di infissi rispondenti ai requisiti di cui al D.M. 236/89 venisse effettuata nell'ambito di un più ampio intervento di ristrutturazione operato in dipendenza di un contratto di appalto, dando luogo all'applicazione dell'aliquota agevolata, e quella in cui il cliente intendesse effettuare unicamente l'intervento volto al superamento delle barriere architettoniche, rivolgendosi direttamente al rivenditore degli infissi per l'acquisto e la posa degli stessi, senza poter beneficiare dell'agevolazione IVA al 4%.

E' opinione dell'istante che quanto sopra sarebbe, peraltro, in netto contrasto con l'intento del legislatore di oggettivizzare la portata applicativa dell'agevolazione (Cfr. Risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 3/2020).

In ultimo, la Società sottolinea come, nell'ambito della manutenzione straordinaria, fattispecie in cui rientrano gli interventi volti al superamento e all'eliminazione delle barriere architettoniche (Cfr. Circolare n. 57/98), ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10%, non viene operata alcuna distinzione tra le opere realizzate mediante contratto di appalto e quelle poste in essere mediante cessione dei beni con posa in opera, nonostante l'art. 7, comma 1, lett. b), della L. n. 488/99 faccia esplicito riferimento alle sole *"prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio...."*, ove il termine prestazione rimanda all'appalto, quale prestazione di servizi, non contemplando, quindi, la cessione di beni con posa.

E al riguardo, sempre con riferimento all'IVA agevolata del 10% applicabile alle opere di manutenzione straordinaria, l'istante evidenzia che la Circolare n.15/2018 ha chiarito che *"la ratio di tale norma è quella di agevolare le prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di recupero a prescindere dalle modalità contrattuali utilizzate per realizzare tali interventi, vale a dire contratto di appalto ovvero fornitura di beni con posa in opera"*.

A parere della Società quanto *supra* argomentato porta a concludere che l'IVA agevolata nella misura del 4%, di cui alla lett. 41-ter della Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72, possa essere applicata a tutti gli interventi aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche ex D.M. 236/89, indipendentemente dagli schemi contrattuali adottati (cessione con posa effettuata dal medesimo soggetto che vende i beni o contratto di appalto).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il dubbio interpretativo dell'istante riguarda l'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata del 4% alla fornitura con posa in opera di infissi dotati dei requisiti tecnici previsti dalla normativa di riferimento per il superamento o l'eliminazione delle barriere architettoniche, alla luce del tenore letterale del numero 41-*ter*, Tabella A, parte II, allegata al Decreto IVA, secondo cui sono assoggettate alla citata aliquota del 4 per cento le *«prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche»*.

Come affermato nella consulenza giuridica n. 18 del 24 luglio 2019, si tratta di un'agevolazione diretta a favorire l'esecuzione di opere finalizzate all'adeguamento degli edifici alle prescrizioni contenute nella legge 9 gennaio 1989, n. 13, recante "Disposizioni per favorire il superamento e l'eliminazione delle barriere architettoniche negli edifici privati".

Le barriere architettoniche qui in discussione, in particolare, sono quelle descritte dall'articolo 2 del D.M. n. 236 del 1989, attuativo dell'articolo 1 della citata legge n. 13 del 1989, ai sensi del quale sono tali:

"a) gli ostacoli fisici che sono fonte di disagio per la mobilità di chiunque ed in particolare di coloro che, per qualsiasi causa, hanno una capacità motoria ridotta o impedita in forma permanente o temporanea;

b) gli ostacoli che limitano o impediscono a chiunque la comoda e sicura utilizzazione di parti, attrezzature e componenti;

c) la mancanza di accorgimenti e segnalazioni che permettono l'orientamento e la riconoscibilità dei luoghi e delle fonti di pericolo per chiunque e in particolare per i non vedenti, per gli ipovedenti e per i sordi".

La disposizione di cui al citato numero 41-ter) di fatto completa la previsione del precedente numero 31), includendo le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto e, pertanto, ha carattere oggettivo, nel senso che guarda alla natura del prodotto piuttosto che allo status di invalidità del soggetto acquirente (cfr. anche la risposta pubblicata n. 3 del 2020).

Pertanto, laddove le opere abbiano le caratteristiche tecniche previste dalla normativa di riferimento, ai sensi dell'articolo 8.1.13 del D.M. 14 giugno 1989, n. 236, e siano realizzate in base ad un contratto di appalto, può trovare applicazione l'aliquota IVA agevolata del 4 per cento.

In merito ai criteri che consentono di distinguere tra cessione di beni con posa in opera e prestazioni di servizi, con la Risoluzione 10.08.2007, n. 220/E, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che *"...nelle ipotesi in cui siano poste in essere sia prestazioni di servizi che cessioni di beni, occorrerà far riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare. Si fa presente che in linea di principio la distinzione tra contratto di vendita e contratto di appalto dipende dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti. Quando il programma negoziale ha quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente, o a consentirne la fruizione, senza modificarne la natura, il contratto è senz'altro*

qualificabile quale cessione con posa in opera. Al contrario, se la volontà contrattuale è quella di addivenire a un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale impiegato".

In linea generale, si fa presente che, in assenza di clausole contrattuali che obblighino l'assuntore a realizzare un *quid novi* rispetto all'ordinaria serie produttiva, deve qualificarsi come contratto di vendita di beni la fornitura, anche se con posa in opera, di impianti di riscaldamento, condizionamento d'aria, infissi etc., qualora il fornitore sia lo stesso fabbricante o chi fa abitualmente commercio di detti prodotti. Con la risoluzione n. 25/E del 2015 (confermando quanto già sostenuto con risoluzione n. 360009 del 5 luglio 1976) è stato escluso il requisito del *quid novi* nel caso in cui nella fornitura degli infissi siano previste semplici variazioni di misura in relazione alle specifiche esigenze di ogni singolo cliente.

Si rileva, altresì, che, come evidenziato dall'orientamento giurisprudenziale unionale, ai fini della qualificazione dell'operazione come cessione di beni o prestazione di servizi, occorre individuarne gli elementi predominanti, tra cui il rapporto tra il prezzo dei beni e quello dei servizi rappresenta senz'altro un indice oggettivo di cui si può tener conto, anche se questo elemento da solo non deve assumere un'importanza decisiva (cfr. sentenza CGUE relativa alla causa C-111/05).

Al riguardo, in sede di invio di documentazione integrativa, l'istante rappresenta che l'incidenza del corrispettivo della posa in opera si aggira in media intorno al 26% del corrispettivo totale, mentre la parte prevalente del corrispettivo è rappresentata dal valore degli infissi.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, assumendosi la ricorrenza di un contratto di compravendita e tenuto conto dell'espresso riferimento alle prestazioni di servizi dipendenti da un contratto di appalto contenuto nella norma, rimane esclusa l'applicazione, invocata dall'Istante, dell'art. 41-*ter*, della Tabella A, parte II, d.P.R. n. 633 del 1972.

**firma su delega del Direttore Centrale
Delega n. 7691 del 31 maggio 2024**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**