



Direzione Centrale Normativa

Roma, 22 dicembre 2015

OGGETTO: *Articolo 17, sesto comma, lett. a-ter) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 - ulteriori problematiche concernenti l'ambito applicativo del meccanismo del reverse charge nel settore edile – quesiti emersi negli incontri con le associazioni di categoria*

PREMESSA	3
1. Trattamento da riservare a taluni interventi edilizi inquadrabili nell'ambito della categoria delle "manutenzioni straordinarie"	4
2. Demolizione e realizzazione di una nuova costruzione	6
3. Distinzione tra fornitura con posa in opera e prestazione di servizi	7
4. Parcheggi interrati e parcheggi collocati su lastrico solare dell'edificio	9
5. Attività di derattizzazione, spurgo e rimozione neve	10
6. Installazione di impianti posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio	11
7. Attività di manutenzione e riparazione di impianti	14
8. Impianti fotovoltaici	14
9. Installazione e manutenzione degli impianti antincendio	17
10. Sostituzione delle componenti di un impianto	19
11. Installazione di impianti funzionali allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio	19
12. Prestazioni rese da soggetti terzi	21
13. <i>Reverse charge</i> e beni significativi	21
14. Diritti fissi di chiamata e interventi di manutenzione con canone di abbonamento	23
15. Trattamento da riservare all'allacciamento e all'attivazione dei servizi di erogazione di gas, energia elettrica e acqua	24
16. Rapporto tra operazioni non imponibili e meccanismo del reverse charge	25
17. Clausola di salvaguardia	27

PREMESSA

In occasione di incontri tenutisi con i rappresentanti delle associazioni di categoria, sono state poste all'attenzione della scrivente questioni concernenti l'ambito applicativo del meccanismo del *reverse charge*, di cui alla lett. *a-ter*) dell'articolo 17, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, introdotta ad opera dell'articolo 1, comma 629, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Come chiarito con la circolare n. 14/E del 27 marzo 2015, la disposizione in commento – conformemente con l'articolo 199, par. 1, lett. a) della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, secondo cui “*gli Stati membri possono stabilire che il debitore d'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili*” – prevede, a partire dal 1° gennaio 2015, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile alle “*prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici*”.

Con il presente documento di prassi si forniscono ulteriori chiarimenti in risposta a specifici quesiti formulati dalle associazioni di categoria, concernenti l'applicabilità del meccanismo del *reverse charge* nel settore edile e nei settori ad esso connessi.

1. Trattamento da riservare a taluni interventi edilizi inquadrabili nell'ambito della categoria delle "manutenzioni straordinarie"

Domanda

Si chiede di precisare se, in caso di contratto unico d'appalto comprensivo di prestazioni di manutenzione straordinaria di cui all'articolo 3, comma 1, lett. b), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 e di servizi di cui alla lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972, si debba o meno procedere alla scomposizione delle singole prestazioni ai fini dell'applicabilità del meccanismo del reverse charge.

Risposta

Con la circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 è stato precisato che, in presenza di un unico contratto di appalto, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi, in parte soggette al regime dell'inversione contabile di cui alla lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR 633 del 1972 e in parte soggette all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si deve procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del *reverse charge*. Ciò in quanto il meccanismo dell'inversione contabile, attesa la finalità antifrode, costituisce la regola prioritaria.

In una logica di semplificazione, il medesimo documento di prassi ha chiarito, però, che, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, nell'ipotesi di un contratto unico di appalto avente ad oggetto la costruzione di un edificio, ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lett. c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del *reverse charge*, anche con riferimento alle prestazioni riconducibili alla sopra citata lettera a-ter).

In proposito, occorre tuttavia evidenziare che l'articolo 17, comma 1, del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133, convertito con modificazioni dalla legge 11 novembre 2014, n. 164, ha ricondotto nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria di cui alla lett. b) dell'articolo 3, comma 1, del DPR n. 380 del 2001 gli interventi “*consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione di uso*”, precedentemente rientranti, in linea generale, nella “ristrutturazione edilizia” di cui alla lett. d) dell'articolo 3, comma 1, del DPR n. 380 del 2001.

Ciò posto, coerentemente con la logica di semplificazione perseguita già con la citata circolare n. 14/E del 2015, si ritiene che, nell'ipotesi di un contratto unico di appalto – comprensivo anche di prestazioni soggette a *reverse charge* ai sensi della lettera *a-ter*) – avente ad oggetto interventi edilizi di frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari di cui alla lett. b) dell'articolo 3, comma 1, del DPR n. 380 del 2001, trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del *reverse charge*.

Si precisa che l'attrazione della manutenzione straordinaria alle regole ordinarie, in virtù della modifica normativa sopra esposta, può trovare applicazione limitatamente agli interventi edilizi di frazionamento e accorpamento, precedentemente rientranti nella “ristrutturazione edilizia” e ora derubricati a “manutenzione straordinaria” (cfr. articolo 17, comma 1, del DL n. 133 del 2014).

Conseguentemente, in presenza, ad esempio, di un contratto avente ad oggetto il frazionamento di un'unità immobiliare, senza modifica della volumetria complessiva dell'edificio e dell'originaria destinazione d'uso, in cui è prevista anche l'installazione di uno o più impianti, non si dovrà procedere alla

scomposizione del contratto, distinguendo l'installazione di impianti dagli interventi edilizi, ma si applicherà l'IVA secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.

2. Demolizione e realizzazione di una nuova costruzione

Domanda

Si chiede di sapere se il meccanismo del reverse charge trovi applicazione con riferimento all'attività di demolizione, anche nel caso in cui tale attività sia ricompresa in un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio.

Risposta

Conformemente all'indirizzo interpretativo fornito con la già citata circolare n. 14/E del 2015, si è dell'avviso che, in una logica di semplificazione, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, nell'ipotesi di un contratto unico di appalto, avente ad oggetto la demolizione e la successiva costruzione di un nuovo edificio, debbano trovare applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del *reverse charge*, previsto per la sola attività di demolizione dalla lett. *a-ter*) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR 633 del 1972.

In tal caso, infatti, l'attività di demolizione deve considerarsi strettamente funzionale alla realizzazione della nuova costruzione.

Così, ad esempio, in presenza di un contratto unico avente ad oggetto la realizzazione di una nuova costruzione, previa demolizione di un vecchio edificio, non si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'attività di demolizione, ma si applicherà l'IVA secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale.

3. Distinzione tra fornitura con posa in opera e prestazione di servizi

Domanda

Si chiede di chiarire quali siano i criteri per stabilire quando un'operazione è qualificabile come "cessione con posa in opera" - in quanto tale esclusa dall'ambito applicativo del reverse charge - e quando l'operazione è invece qualificabile come "prestazione di servizi", soggetta al meccanismo del reverse charge di cui alla lett. a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972.

Risposta

La circolare n. 14/E del 2015 ha precisato che devono ritenersi escluse dal *reverse charge* le forniture di beni con posa in opera in quanto tali operazioni, ai fini IVA, costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi, poiché la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene (cfr. circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006 e risoluzioni n. 148/E del 28 giugno 2007, n. 164/E dell'11 luglio 2007 e n. 172/E del 13 luglio 2007).

Tuttavia, numerosi dubbi sono stati sollevati in proposito dagli operatori del settore, anche agli effetti dell'applicabilità del meccanismo del *reverse charge*, in quanto non sempre è agevole distinguere quando un'operazione è qualificabile come cessione di beni con posa in opera accessoria e quando, invece, la stessa costituisca una prestazione di servizi.

A tal fine appare utile fornire, sulla base della recente giurisprudenza comunitaria e domestica, nonché della prassi dell'Amministrazione finanziaria, alcuni criteri interpretativi che possono essere di ausilio per la corretta qualificazione dell'operazione.

Con riferimento alla giurisprudenza comunitaria, si richiama la sentenza della Corte di Giustizia del 29 marzo 2007, Causa C-111/05, in cui è stato

precisato che, per qualificare l'operazione prevista, occorre esaminare, tra l'altro, l'importanza della prestazione di servizi rispetto alla fornitura del bene.

In particolare, i giudici comunitari evidenziano che è necessario verificare se i servizi resi dal fornitore si limitino alla semplice posa in opera del bene, senza che lo stesso subisca alcuna alterazione, ovvero, se gli stessi siano diretti a modificare la natura del bene e/o ad adattare lo stesso alle esigenze specifiche del cliente.

La Corte di Giustizia ha inoltre precisato che, ai fini della qualificazione dell'operazione, il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato senz'altro obiettivo di cui si può tener conto, ma che il costo del materiale e dei lavori non può, da solo, assumere un'importanza decisiva.

In linea con l'orientamento della giurisprudenza comunitaria, l'Agenzia delle Entrate, in diversi documenti di prassi, ha precisato che la distinzione tra cessione con posa in opera e prestazione di servizi dipende dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti. In sostanza, quando lo scopo principale è rappresentato dalla cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente senza modificarne la natura, il contratto è qualificabile quale cessione con posa in opera (cfr. risoluzioni n. 164/E del 2007 e n. 148/E del 2007).

In particolare, la risoluzione n. 220/E del 10 agosto 2007 ha chiarito che, nelle ipotesi in cui siano poste in essere sia prestazioni di servizi che cessioni di beni, per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare, occorrerà fare riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti.

In linea di principio, quando il programma negoziale ha quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente

diretta 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 ad 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.

Da ultimo, in linea con la prassi dell'Amministrazione finanziaria, si segnala l'orientamento della giurisprudenza domestica, secondo cui occorre valutare se le parti abbiano inteso attribuire prevalenza all'attività lavorativa prestata o all'elemento della materia, senza che sia di per sé dirimente il dato oggettivo del raffronto tra valore della materia impiegata e valore dell'opera prestata (Cass. civ. n. 6925 del 21 aprile 2001 e n. 11602 del 2 agosto 2002).

In particolare, nella sentenza n. 6925 del 2001, il Supremo Collegio ha precisato che si ha appalto quando la fornitura della materia costituisce un semplice mezzo per la produzione dell'opera ed il lavoro è lo scopo essenziale del negozio, in modo che le modifiche da apportare al bene consistono non già in accorgimenti marginali e secondari diretti ad adattarlo alle specifiche esigenze del committente della prestazione, ma sono tali da dar luogo ad un servizio che, sotto il profilo qualitativo, assume valore determinante al fine del risultato da fornire alla controparte.

4. Parcheggi interrati e parcheggi collocati su lastrico solare dell'edificio

Domanda

Si chiede di sapere se l'esclusione dall'applicazione del reverse charge delle prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter), aventi ad oggetto i parcheggi

(cfr. circolare n. 14/E del 2015, par. 1.2), siano valide anche con riferimento ai parcheggi interrati e a quelli collocati sul lastrico solare dell'edificio.

Risposta

In linea con l'indirizzo interpretativo fornito nella circolare n. 14/E del 2015, si ritiene che non rientrino nella nozione di edificio e vadano, quindi, escluse dal meccanismo del *reverse charge* le prestazioni di servizi di cui alla lett. *a-ter*) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR 633 del 1972, aventi ad oggetto i parcheggi, salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso.

Conseguentemente, ogni qual volta il parcheggio costituisca parte integrante dell'edificio, come nel caso prospettato dei parcheggi interrati nell'edificio e di quelli collocati sul lastrico solare dello stesso, alle prestazioni di servizi di cui alla citata lettera *a-ter*), aventi ad oggetto i parcheggi, dovrà applicarsi il meccanismo dell'inversione contabile.

5. Attività di derattizzazione, spurgo e rimozione neve

Domanda

*Si chiede di sapere se l'attività di derattizzazione, di spurgo delle fosse biologiche, dei tombini nonché la rimozione della neve debbano essere ricomprese fra le prestazioni di pulizia di edifici e quindi essere assoggettate al meccanismo del reverse charge di cui alla lett. *a-ter*) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972.*

Risposta

Relativamente alle “prestazioni di servizi di pulizia”, la circolare 14/E del 2015 richiama espressamente i seguenti codici attività ATECO 2007:

81.21.00 Pulizia generale (non specializzata) di edifici;

81.22.02 Altre attività di pulizia specializzata di edifici (...).

Non risultano invece espressamente richiamati i codici ATECO relativi alle attività di derattizzazione (81.29.10), di spurgo delle fosse biologiche, dei tombini (37.00.00) e di rimozione della neve (81.29.91).

Pertanto, i servizi sopra indicati, non rientrando nell'ambito applicativo della lett. *a-ter*) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972, non sono soggetti al meccanismo dell'inversione contabile e vanno assoggettati ad IVA secondo le modalità ordinarie.

6. Installazione di impianti posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio

Domanda

*Si chiede di chiarire se rientrano nell'ambito di applicazione del reverse charge, di cui alla lett. *a-ter*) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972, le prestazioni di servizi aventi ad oggetto impianti posizionati, per necessità funzionali o logistiche, in parte esternamente ed in parte internamente all'edificio.*

Risposta

Come noto, la lettera *a-ter*) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 ha esteso l'applicazione del meccanismo di inversione contabile alle prestazioni di installazione di impianti relative ad edifici.

La circolare n. 14/E del 2015, al fine di delineare l'ambito applicativo della norma in commento, ha individuato la nozione di edificio richiamando

l'articolo 2 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, che definisce l'edificio come *“un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti”*.

In virtù di tale definizione normativa, in linea con i chiarimenti già forniti dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 46/E del 1998, si è inteso ricondurre la nozione di edificio a quella di “fabbricato”, e non alla più ampia categoria dei beni immobili.

Ciò posto, relativamente ai casi in cui gli impianti siano posizionati in parte internamente ed in parte esternamente all'edificio, in una logica di semplificazione e allo scopo di evitare incertezze interpretative, si ritiene che occorra valorizzare l'unicità dell'impianto che complessivamente serve l'edificio, anche se alcune parti di esso sono posizionate all'esterno dello stesso per necessità tecniche o logistiche.

In altri termini, ogni qual volta l'installazione di un impianto sia funzionale o servente all'edificio, anche se parte dell'impianto è posizionato all'esterno dello stesso, deve trovare applicazione il meccanismo del *reverse charge*, ai sensi della lett. *a-ter*) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972.

Tale soluzione interpretativa appare coerente con le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dello Sviluppo Economico n. 37 del 22 gennaio 2008, recante *“riordino delle disposizioni in materia di attività di installazione degli impianti all'interno degli edifici”*, che valorizza l'unicità dell'impianto posto al servizio dell'edificio, anche se parti di esso sono posizionate all'esterno per

necessità tecniche o logistiche. Al riguardo, l'articolo 1, comma 1, del predetto decreto, specifica, infatti, che rientra nella nozione di impianto posto al servizio dell'edificio la porzione dello stesso che parte dal punto di consegna della fornitura (il punto in cui l'azienda fornitrice o distributrice rende disponibile all'utente l'energia elettrica, il gas naturale o diverso, l'acqua, ovvero il punto di immissione del combustibile nel deposito collocato, anche mediante comodato, presso l'utente).

Coerentemente a tali disposizioni, si può, pertanto, adottare una nozione più ampia di impianto, valorizzando la funzionalità e l'unitarietà dello stesso rispetto all'edificio.

Si forniscono, di seguito, alcuni esempi in cui l'adozione di tale criterio determina l'applicabilità del meccanismo del *reverse charge*:

- impianto di videosorveglianza perimetrale, gestito da centralina posta all'interno dell'edificio e telecamere esterne, laddove gli elementi esterni (es. telecamera) sono necessariamente collocati all'esterno dell'edificio per motivi funzionali e tecnici;
- impianto citofonico che necessita di apparecchiature da collocare all'esterno dell'edificio;
- impianto di climatizzazione, con motore esterno collegato agli split all'interno dell'edificio. L'impianto, considerato nel suo complesso, è unico e relativo all'edificio, anche se una parte (motore) è posta all'esterno;
- impianto idraulico di un edificio con tubazioni esterne. L'impianto è considerato nel suo complesso unitariamente, ivi comprese le tubazioni esterne che collegano l'impianto all'interno dell'edificio alla rete fognaria (cfr. DM n. 37 del 2008).

7. Attività di manutenzione e riparazione di impianti

Domanda

In considerazione della circostanza che il codice ATECO 2007 43.29.09, denominato “altri lavori di costruzione e installazione nca”, come del resto altri codici della medesima divisione, non fa esplicito riferimento alle prestazioni di manutenzione e riparazione, si chiede di sapere se tali ultime prestazioni rientrino o meno fra le attività assoggettabili al meccanismo del reverse charge.

Risposta

A richiesta di questa Agenzia, l'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), ha precisato che nelle attività di cui al codice 43.29.09 “*Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a.*” della Tabella ATECO 2007 sono comprese anche le prestazioni di manutenzione e riparazione.

A parere di tale Istituto, infatti, fra le prestazioni indicate nel codice 43.29.09, come in tutti i codici della divisione 43 “*Lavori di costruzione specializzati*”, sono comprese anche le attività di riparazione e manutenzione dei beni ivi indicati.

Pertanto, anche le prestazioni di manutenzione e riparazione, ancorché non esplicitamente indicate dai codici ATECO di riferimento della divisione 43, dovranno essere assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile, ai sensi della lett. *a-ter*) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972.

8. Impianti fotovoltaici

Domanda

Si chiede di precisare se le installazioni di impianti fotovoltaici “integrati” (cioè quelli in cui il manto di copertura è sostituito dai pannelli), di impianti fotovoltaici “semi-integrati” (ossia quelli in cui i pannelli sono appoggiati sopra l’esistente manto di copertura) e di impianti fotovoltaici a terra, se relativi ad un edificio, rientrano nell’ambito di applicazione del reverse charge di cui alla lett. a-ter) dell’articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972.

Risposta

La più volte menzionata circolare n. 14/E del 2015 ha precisato che non rientrano nella nozione di edificio e vanno, quindi, escluse dal meccanismo del *reverse charge* le prestazioni di servizi di cui alla lettera *a-ter*) aventi ad oggetto, ad esempio, terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell’edificio stesso (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.).

L’attività di installazione (compresa la manutenzione ordinaria e straordinaria) di impianti fotovoltaici “integrati” o “semi-integrati” agli edifici (ad esempio, nel caso in cui siano posizionati sul tetto dell’edificio) rientra nell’ambito di applicazione della lett. *a-ter*) dell’articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 e deve essere assoggettata al meccanismo dell’inversione contabile.

Deve, altresì, applicarsi il meccanismo del *reverse charge* anche all’installazione di impianti fotovoltaici “a terra”, sempre che questi ultimi, ancorché posizionati all’esterno dell’edificio, siano funzionali o serventi allo stesso.

Per meglio definire l’area di applicazione del *reverse charge* in ordine a tali impianti, si richiamano i chiarimenti forniti con la circolare n. 36/E del 19

dicembre 2013, con la quale sono stati delineati i criteri a cui fare riferimento per stabilire la natura (mobile o immobile) delle installazioni fotovoltaiche.

In particolare, il predetto documento di prassi ha chiarito che, con riferimento alle installazioni fotovoltaiche poste su edifici ed a quelle realizzate su aree di pertinenza, comuni o esclusive, di fabbricati o unità immobiliari censiti al catasto edilizio urbano, “non sussiste l’obbligo di accatastamento come unità immobiliari autonome, in quanto possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili. In proposito, si chiarisce che è necessario procedere, con dichiarazione di variazione da parte del soggetto interessato, alla rideterminazione della rendita dell’unità immobiliare a cui risulta integrato, allorquando l’impianto fotovoltaico ne incrementa il valore capitale (o la relativa redditività ordinaria) di una percentuale pari al 15 per cento o superiore, in accordo alla prassi estimativa adottata dall’amministrazione catastale”.

La predetta circolare n. 36/E del 2013 ha, inoltre, chiarito che la centrale fotovoltaica posta sul lastrico solare di un edificio, se censibile in categoria D/1, ovvero D/10, costituisce un fabbricato strumentale “autonomo” rispetto all’edificio sottostante.

Alla luce di quanto sopra rappresentato, si ritiene che gli impianti fotovoltaici posti su edifici e quelli realizzati su aree di pertinenza di fabbricati (ad esempio impianti fotovoltaici “a terra”), sempre che gli impianti non siano accatastati come unità immobiliari autonome, siano soggetti al meccanismo del *reverse charge* di cui all’articolo 17, sesto comma, lett. *a-ter*) del DPR n. 633 del 1972.

Diversamente, l’installazione di centrali fotovoltaiche poste sul lastrico solare (o su aree di pertinenza di fabbricati di un edificio), accatastate autonomamente in categoria D/1, ovvero D/10, non costituendo un edificio né parte dell’edificio sottostante, non dovrà essere assoggettata al meccanismo del

reverse charge di cui all'articolo 17, sesto comma, lett. *a-ter*) del DPR n. 633 del 1972.

9. Installazione e manutenzione degli impianti antincendio

Domanda

Si chiede se il meccanismo dell'inversione contabile sia applicabile o meno alle attività di manutenzione e riparazione delle porte REI (c.d. porte tagliafuoco) e alle prestazioni di manutenzione aventi per oggetto gli estintori e gli idranti.

Risposta

Le attività di installazione, manutenzione e riparazione di impianti di spegnimento antincendio, in quanto riconducibili al codice ATECO 43.22.03 *“Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)”*, rientrano nell'ambito applicativo della lett. *a-ter*) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 e sono, quindi, soggette al meccanismo dell'inversione contabile, se effettuate verso soggetti passivi IVA e se relative ad edifici.

In particolare, si evidenzia che con la risoluzione n. 245/E del 16 giugno 2008, è stato chiarito che la manutenzione degli estintori, delle manichette e delle maschere deve essere assoggettata al regime di inversione contabile *“solo nell'ipotesi in cui i materiali mobili oggetto di manutenzione facciano parte di un impianto complesso installato su un immobile e la manutenzione in discorso si inserisca nel quadro della manutenzione dell'intero impianto”*.

Si precisa che gli estintori fanno parte di un impianto complesso solo ove gli stessi siano parte integrante di un impianto di protezione attiva rispondente alle prescrizioni e ai dettami di cui al DM 20 dicembre 2012, recante *“regola*

tecnica di prevenzione incendi per gli impianti di protezione attiva contro l'incendio installati nelle attività soggette ai controlli di prevenzione incendi”.

Sono tali “*gli impianti di rivelazione incendio e segnalazione allarme incendio; gli impianti di estinzione o controllo dell'incendio, di tipo automatico o manuale; gli impianti di controllo del fumo e del calore*”, che siano installati seguendo un progetto redatto da un tecnico abilitato, in osservanza delle vigenti normative e delle regolamentazioni tecniche applicabili.

Pertanto, le attività di installazione e di manutenzione di estintori rientrano nel campo di applicazione del *reverse charge*, a condizione che gli stessi facciano parte di un impianto, avente le caratteristiche di cui al sopra citato DM, installato in un edificio e che l'attività sia resa nell'ambito della manutenzione dell'intero impianto.

Gli estintori che non fanno parte di un impianto complesso, come sopra definito sulla base della specifica normativa di riferimento (il DM 6 marzo del 1992 per gli estintori carrellati e il DM 7 gennaio 2005 per gli estintori portatili), non possono, invece, essere considerati impianti di spegnimento antincendio, bensì apparecchi mobili. In tal caso, il meccanismo del *reverse charge* non trova applicazione per le prestazioni di servizi concernenti l'installazione di estintori, nonché per la manutenzione e la riparazione degli stessi.

Da ultimo, si precisa che le porte tagliafuoco e le uscite di sicurezza devono considerarsi, ai sensi del DM 21 giugno 2004, impianti di protezione sia pure passiva contro gli incendi. L'attività di installazione di detti impianti deve essere ricondotta nel codice ATECO 43.29.09 (“*altri lavori di costruzione e installazione in edifici n.c.a.*”) ed è, pertanto, soggetta al meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lett. *a-ter*), del DPR n. 633 del 1972.

10. Sostituzione delle componenti di un impianto

Domanda

In caso di malfunzionamento di un impianto, si chiede di precisare se la riparazione e/o sostituzione di alcune parti dello stesso, difettose o diventate inutilizzabili per usura, rientri nell'ambito di applicazione del reverse charge.

Risposta

Si è del parere che, qualora la volontà contrattuale delle parti sia rivolta alla riparazione e/o ammodernamento degli impianti, anche mediante la sostituzione di parti danneggiate o divenute obsolete e non alla mera fornitura di beni, le suddette attività ricadano nell'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, a condizione, naturalmente, che i servizi resi siano relativi a edifici.

Quando l'interesse delle parti è diretto al conseguimento di una prestazione complessa diretta al mantenimento in funzione dell'impianto installato, gli interventi in questione devono essere assoggettati al meccanismo del *reverse charge*, prevalendo, in tali circostanze, la causa del fare sul dare. A maggior ragione, va applicato il *reverse charge* nel caso in cui gli interventi siano tali da configurare un "nuovo impianto", trattandosi, in concreto, di servizi di installazione.

11. Installazione di impianti funzionali allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio

Domanda

Si chiede di sapere se le prestazioni di installazione di impianti strettamente funzionali allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio, autonomamente considerato, rientrino o meno nell'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

Risposta

Nel caso in cui l'attività di installazione di impianti sia riconducibile al codice ATECO 33.20.09 *“Installazione di altre macchine ed apparecchiature industriali”*, vale a dire ad un codice non ricompreso nell'elenco di cui alla più volte citata circolare n. 14/E del 2015 (cfr. codici ATECO 2007 43.21, 43.22 e 43.29), non trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile di cui all'articolo 17, sesto comma, lett. *a-ter*), del DPR n. 633 del 1972. A tal riguardo si consideri, ad esempio, l'installazione di impianti di refrigerazione ad uso industriale, come nel caso di magazzini frigoriferi finalizzati alla conservazione, lavorazione e successiva distribuzione di prodotti agricoli ed alimentari. In tal caso, il codice ATECO 33.20.09, nel quale si colloca la predetta attività, non è tra quelli espressamente richiamati dalla circolare n. 14/E del 27 marzo 2015 (da 43.21.01 a 43.29.09) e, quindi, per tali prestazioni non troveranno applicazione le disposizioni in materia di inversione contabile.

Le attività di “installazione impianti”, individuate con i codici ATECO da 43.21.01 a 43.29.09, si riferiscono, infatti, ad impianti che formano parte integrante dell'edificio e sono ad esso serventi.

Diversamente, nel caso in cui l'installazione di impianti sia strettamente funzionale allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio autonomamente considerato (sebbene una volta installati gli impianti costituiscano un tutt'uno con l'edificio medesimo), si applica l'IVA secondo le modalità ordinarie. Analogamente a quanto sopra chiarito, anche l'attività di manutenzione e riparazione di impianti strettamente funzionali allo svolgimento dell'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio, non ricompresi nei menzionati codici ATECO da 43.21.01 a 43.29.09, deve essere esclusa dall'ambito applicativo del *reverse charge*.

12. Prestazioni rese da soggetti terzi

Domanda

Unitamente all'attività di commercio di beni, una società offre alla propria clientela anche il servizio di installazione e allestimento degli stessi. Qualora detti servizi siano resi da soggetti terzi (c.d. terzisti) su incarico della società cedente e vengano da quest'ultima fatturati al cliente, si chiede di sapere se alle prestazioni rese dai terzisti sia applicabile il reverse charge di cui all'articolo 17, sesto comma, lett. a-ter), del DPR n. 633 del 1972.

Risposta

Qualora le prestazioni rese da soggetti terzi, su incarico della società che commercializza i beni, siano riconducibili - sotto il profilo oggettivo - ai servizi di installazione di impianti e completamento di edifici di cui al citato articolo 17, sesto comma, lett. a-ter), e rientrino nei codici di attività di cui alla Tabella ATECO 2007 (cfr. circolare n. 14/E del 2015), tali prestazioni devono essere assoggettate al meccanismo del *reverse charge*.

Si fa presente, inoltre, che anche nel caso in cui le prestazioni di installazione e/o allestimento siano rese, in via autonoma (e non su incarico della società presso cui sono stati acquistati i beni), da soggetti terzi sulla base di un rapporto diretto con un committente soggetto passivo, deve essere applicato il meccanismo dell'inversione contabile.

13. Reverse charge e beni significativi

Domanda

Si chiede di precisare se alle prestazioni di servizi, di cui all'articolo 17, sesto comma, lett. a-ter), del DPR n. 633 del 1972, che prevedano anche l'eventuale fornitura di beni di valore significativo, di cui al DM 29 dicembre

1999, si renda applicabile la specifica disciplina in materia di aliquota IVA agevolata prevista per detti beni.

Risposta

La lettera *a-ter*), sesto comma, dell'articolo 17 del citato DPR n. 633 del 1972, prevede l'applicazione del *reverse charge* alle *“prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento”*, effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA (B2B) se relative ad edifici.

Con riferimento alla disciplina in materia di aliquota IVA agevolata prevista per i beni significativi, la circolare n. 71/E del 7 aprile 2000 ha precisato che, in considerazione dei meccanismi applicativi previsti dall'articolo 7, comma 1, lett. *b*) della legge 23 dicembre 1999, n. 488, e tenuto conto delle disposizioni comunitarie in attuazione delle quali essa è stata emanata, *“(...) l'agevolazione sia diretta ai soggetti beneficiari dell'intervento di recupero, identificabili ordinariamente con i consumatori finali della prestazione. Conseguentemente, alle operazioni che configurano fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento, e cioè alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera, l'IVA resta applicabile con l'aliquota per esse prevista.”*.

Alla luce dell'indirizzo interpretativo sopra richiamato, si evidenzia, dunque, che la disposizione agevolativa in materia di aliquota prevista per i beni significativi, riguardando esclusivamente prestazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, non possa trovare applicazione nelle ipotesi di cui alla lett. *a-ter*), sesto comma, dell'articolo 17 del citato DPR n. 633 del 1972, che, come noto, riguarda i soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta.

14. Diritti fissi di chiamata e interventi di manutenzione con canone di abbonamento

Domanda

Si chiede di precisare se nel caso in cui, nell'ambito di un intervento di manutenzione su impianti, sia addebitata una somma di denaro a titolo di "diritto di chiamata", quest'ultima debba essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile. Si chiede, altresì, di chiarire quale sia il trattamento da riservare, ai fini IVA, alle prestazioni di manutenzione di impianti sulla base di contratti che prevedono la corresponsione di canoni di abbonamento periodici.

Risposta

In linea generale, il diritto di chiamata rappresenta una somma di denaro che deve essere corrisposta in considerazione del fatto che un tecnico si rechi presso il cliente, in caso di guasti e malfunzionamenti dell'impianto, a prescindere dalla esecuzione o meno di operazioni di riparazione sul bene oggetto della chiamata. In proposito, si ritiene che, anche nel caso in cui non si renda necessario un vero e proprio intervento di manutenzione, la mera "verifica" dell'impianto costituisca una modalità di "manutenzione", in quanto viene comunque posta in essere un'attività di controllo da parte di un tecnico.

Conseguentemente, trattandosi sostanzialmente di un intervento di manutenzione, il diritto di chiamata deve essere assoggettato a *reverse charge*.

Coerentemente con quanto sopra precisato, le prestazioni di manutenzione, derivanti da contratti che prevedono la corresponsione di canoni di abbonamento periodici, devono essere assoggettate a *reverse charge*, anche se le stesse non siano correlate ad un intervento di manutenzione materialmente eseguito.

15. Trattamento da riservare all'allacciamento e all'attivazione dei servizi di erogazione di gas, energia elettrica e acqua

Domanda

Si chiede di precisare se i contributi relativi all'attività di allacciamento e di attivazione dei servizi, addebitati dalle società di distribuzione del gas, dell'energia elettrica e dell'acqua, in quanto riconducibili nell'attività di installazione di impianti, siano o meno riconducibili nell'ambito di applicazione del reverse charge.

Risposta

In conformità con quanto precisato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza n. C-442/05 del 3 aprile 2008, si è dell'avviso che il servizio di allacciamento - inteso come installazione del complesso di tubazioni, ed apparecchiature necessarie alla fornitura del servizio al cliente - sia indispensabile ai fini dell'erogazione del gas, energia elettrica e dell'acqua. In assenza di tale allacciamento, infatti, la fornitura del servizio all'utente risulta impossibile.

Invero, la Corte di Giustizia ha chiarito in proposito che l'operazione di allacciamento individuale, consistente nella posa di una conduttura che consente il raccordo dell'impianto idraulico di un immobile alle reti fisse di distribuzione dell'acqua, va ricompresa nello stesso servizio di erogazione di acqua.

In virtù di tale principio, si ritiene che il servizio di allacciamento, non essendo riconducibile all'attività di installazione di impianti, ma costituendo parte integrante e indispensabile ai fini della fornitura del servizio, debba essere escluso dall'applicazione del meccanismo del *reverse charge* di cui all'articolo 17, sesto comma, lett. *a-ter*), del DPR n. 633 del 1972.

Analogo trattamento deve riservarsi anche al servizio di attivazione, in quanto, come nel caso del servizio di allacciamento, tale attività comprende tutte le operazioni necessarie all'avvio dell'alimentazione del punto di riconsegna dell'erogazione del servizio (gas, energia elettrica e acqua).

16. Rapporto tra operazioni non imponibili e meccanismo del *reverse charge*

Domanda

Si chiede di precisare se il meccanismo del reverse charge trovi applicazione nei casi in cui le prestazioni individuate dall'articolo 17, sesto comma, lett. a-ter), del DPR n. 633 del 1972 siano, agli effetti dell'IVA, operazioni non imponibili.

Risposta

Come noto, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo, sia obbligato all'assolvimento dell'IVA, in luogo del cedente o del prestatore.

In deroga, infatti, al principio di carattere generale secondo cui debitore d'imposta nei confronti dell'Erario è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, per le operazioni previste dall'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972, debitore d'imposta è il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese.

Pertanto, il prestatore di servizi è tenuto ad emettere fattura senza addebito d'imposta, mentre il committente dovrà integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta dovuta.

Alla luce della ratio di tale meccanismo di assolvimento dell'imposta, ne deriva che il presupposto applicativo dell'inversione contabile è l'imponibilità dell'operazione. Tale sistema non si applica quindi nell'ipotesi in cui l'operazione sia non imponibile agli effetti dell'IVA.

Invero, il meccanismo del *reverse charge*, adottato dagli Stati membri – secondo la Direttiva 2006/69/CE del 24 luglio 2006 – in deroga alla procedura normale di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto secondo il sistema della rivalsa, mira a contrastare le frodi in particolari settori a rischio, evitando che il cessionario porti in detrazione l'imposta che il cedente non provvede a versare all'Erario.

Tale rischio di frode non sussiste nel caso in cui l'operazione, rientrando nel regime di non imponibilità IVA, non preveda l'addebito dell'imposta al cessionario/committente.

A titolo esemplificativo, si richiama l'ipotesi dei servizi di pulizia effettuati all'interno di edifici siti in porti o aeroporti o la installazione di impianti negli stessi edifici. Tali prestazioni di servizi rientrano nel regime di non imponibilità previsto dall'articolo 9, comma 1, n. 6), del DPR n. 633 del 1972 che non assoggetta ad IVA, fra l'altro, *“i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto (...)”*.

Nel caso in esame, i servizi sopra indicati, ancorché riconducibili, in via di principio, nell'ambito applicativo dell'articolo 17, sesto comma, lett. *a-ter*), del DPR n. 633 del 1972, non sono soggetti al meccanismo del *reverse charge*, trattandosi di servizi non imponibili ai sensi del citato articolo 9, comma 1, n. 6), del DPR n. 633 del 1972.

17. Clausola di salvaguardia

In considerazione della circostanza che la disciplina recata dall'articolo 17, sesto comma, lett. *a-ter*), del DPR n. 633 del 1972, produce effetti già in relazione alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2015, e che, considerata la

complessità delle questioni sopra esaminate, potevano sussistere profili di incertezza, anche in ossequio ai principi dello Statuto del contribuente, sono fatti salvi, con conseguente mancata applicazione di sanzioni, eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti, anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi.

Da ultimo, si ritiene opportuno precisare che, in caso di comportamenti difformi adottati dal contribuente anteriormente alla emanazione della presente circolare, la non applicazione delle sanzioni attiene alle sole tematiche da questa specificamente affrontate e limitatamente alle ipotesi che non rientrino nell'ambito di una frode fiscale.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA