



ITALIA  
EXPO MILANO 2015



CONFINDUSTRIA

# I nuovi meccanismi di inversione contabile

Ulteriori dubbi interpretativi a  
seguito della Circolare n.  
14/E del 27 marzo 2015

22 Giugno 2015

## 1. Premessa

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015, ha fornito i primi chiarimenti ufficiali in merito alle nuove disposizioni in materia di *reverse charge*, introdotte dalla Legge di stabilità 2015 (art.1, commi 629 e 631, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190) ed efficaci con riferimento alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015.

Nonostante le utili indicazioni, gli operatori economici segnalano il permanere di numerose incertezze interpretative ed applicative delle nuove disposizioni.

Di seguito si fornisce un quadro dei principali dubbi in merito ai quali Confindustria auspica un approfondimento ed un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Prima di fornire una rassegna delle principali criticità segnalate dagli operatori economici, preme osservare - in termini generali - come le disposizioni in materia di *reverse charge* introdotte dalla Legge di stabilità 2015 si caratterizzino per **l'estrema difficoltà interpretativa**, stante anche una formulazione letterale spesso non del tutto chiara e, a volte, non pienamente corrispondente alla "omologhe" disposizioni comunitarie da cui ha tratto origine.

In una logica di più semplice inquadramento logico-sistematico e quindi di semplificazione applicativa si ritiene auspicabile che - nel medio periodo - si possa ipotizzare una riconsiderazione di tali disposizioni che conduca ad una riformulazione delle stesse, con l'obiettivo di una più puntuale indicazione delle fattispecie soggette ad inversione contabile.

A tale riguardo Confindustria manifesta fin da ora la sua completa disponibilità a collaborare in tal senso.

## 2. Nuovi *reverse charge* nel settore edile

### 2.1 Questioni di carattere generale

#### *2.1.1 Inquadramento delle prestazioni relative ad edifici*

Come noto, il *reverse charge* di cui alla lettera a-ter) del comma 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è circoscritto ad opere effettuate su edifici e non a beni immobili in generale, né a beni mobili, ancorché questi ultimi siano ad essi infissi<sup>1</sup>.

Uno dei principali problemi interpretativi posti dalla nuova norma si verifica quando certe lavorazioni di per sé assoggettabili a *reverse charge* vengono

---

<sup>1</sup> Si veda la risoluzione n. 365/E del 2007 che, in merito al concetto di "edificio", riprendendo la definizione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 192/2005, ha chiarito che: "Da tale definizione, emerge quindi che l'edificio oggetto di riqualificazione energetica non deve essere individuato sulla base della relativa connotazione catastale, bensì in base alle sole caratteristiche costruttive che lo individuano e ne delimitano i confini in relazione allo spazio circostante".

effettuate **parzialmente su edifici e parzialmente su beni mobili o beni immobili diversi dagli edifici**; si pone quindi il dubbio se la fatturazione debba essere effettuata distinguendo i relativi corrispettivi. Tali situazioni si possono verificare ad esempio nei casi di realizzazione/sistemazione di un impianto elettrico in un edificio le cui diramazioni non interessino solo l'edificio propriamente detto (ad esempio cabine di trasformazione di tensione poste fuori dall'edificio, cancelli ed illuminazione dei piazzali pertinenziali ecc.) oppure nel caso contrario (illuminazione di uno stadio i cui contatori/interruttori principali sono posti all'interno di un edificio).

Al riguardo si considera quanto segue.

Con la **Circolare n. 14/E del 27 marzo 2015** è stata fornita l'interpretazione secondo la quale in caso di prestazioni complesse, **il corrispettivo** della prestazione **deve essere scorporato** affinché siano assoggettate a *reverse charge* solo le prestazioni di completamento, installazione impianti o demolizione dell'edificio, salvo che l'impresa renda un servizio complesso avente ad oggetto la costruzione, il restauro e risanamento conservativo o la ristrutturazione di un edificio. Tale interpretazione, dichiaratamente fondata sulla logica di contrasto alle frodi della norma in commento, mira ad evitare che soggetti interessati all'applicazione del *reverse charge*, accompagnando la loro tipica lavorazione ad altre lavorazioni non assoggettate a tale regime, possano eludere la normativa ed incamerare l'importo dell'IVA (perpetrando quindi proprio la frode che l'introduzione del *reverse charge* intende contrastare).

Al riguardo deve anzitutto osservarsi che la pretesa applicazione in via estensiva del *reverse charge* – sostenuta dall'Agenzia delle Entrate appunto nel presupposto della finalità di contrasto alle frodi della disposizione – desta più di una perplessità. Costituendo nel sistema dell'IVA **il reverse charge una disposizione di carattere palesemente eccezionale** – la regola è che il debitore dell'IVA sia il cedente o il prestatore – questa, secondo il costante insegnamento della Corte di Giustizia, **deve essere interpretata in senso restrittivo**.

Inoltre, anche ad accedere a tale impostazione, questa **non** può certo **derogare al principio generale di accessorietà che caratterizza il sistema dell'IVA**, secondo cui quando un'operazione costituisce un elemento accessorio di un'altra operazione, detta principale, le due operazioni vanno interamente considerate ed assoggettate al regime IVA dell'operazione principale. Poiché il corrispettivo dell'operazione accessoria diviene parte della base imponibile dell'operazione principale<sup>2</sup>, **non è ipotizzabile che l'operazione accessoria possa essere soggetta a reverse charge se l'operazione principale non lo è (e viceversa)**. A tale riguardo è opportuno ricordare che, per costante giurisprudenza comunitaria, l'operazione accessoria che perde la propria individualità è

<sup>2</sup> Cfr. l'articolo 78 della direttiva 2006/112/CE e l'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972.

quella che non potrebbe esistere, o, meglio, non sarebbe resa se non fosse resa l'operazione principale.

Sulla base di tali premesse si dovrebbe concludere che:

1. qualora vengano rese operazioni che sarebbero soggette a *reverse charge*, ma che sono accessorie a operazioni che non sono soggette a *reverse charge*, il *reverse charge* non si applica ad alcune delle predette operazioni;
2. qualora vengano rese operazioni che non sarebbero soggette a *reverse charge*, ma che sono accessorie a operazioni che sono soggette a *reverse charge*, il *reverse charge* si applica a tutte le predette operazioni;
3. qualora vengano rese più prestazioni che – individualmente considerate – hanno una loro autonomia nel rapporto contrattuale, ogni singola operazione debba soggiacere al regime (di *reverse charge* o di IVA applicata con le regole ordinarie) suo proprio.

Volendo esemplificare, si potrebbe pensare al caso di un imbianchino che dipinga le pareti di un edificio e delle mura del giardino perimetrale: in questo caso è evidente che entrambe le operazioni hanno la loro autonomia in quanto ognuna può esistere indipendentemente dall'esistenza dell'altra.

Diverso è il caso in cui per compiere un'unica operazione si rendano servizi in parte su edifici ed in parte non su edifici (ad esempio il rifacimento di un impianto elettrico di uno stabilimento industriale che interessa anche le linee di collegamento alla rete posizionate esternamente, il rifacimento delle condutture idriche e fognarie poste esternamente all'edificio ma funzionali al funzionamento degli impianti posizionati nell'edificio, ecc.), dove è evidente che la volontà contrattuale è quella di creare/ripristinare la funzionalità degli impianti al servizio dell'edificio, e le operazioni realizzate sulla parte di impianti posta all'esterno dell'edificio ha solo natura accessoria e non una propria autonoma individualità. In tale caso dovrebbe ritenersi che l'operazione debba considerarsi come resa interamente sull'impianto al servizio dell'edificio, e pertanto tutta l'operazione dovrebbe essere assoggettata a *reverse charge*.

Si pongono all'attenzione dell'Agenzia queste riflessioni generali.

### *2.1.2 Lavori che interessano anche la parte edilizia*

Sulla base di quanto sopra precisato circa il **principio di accessorialità e l'obbligo di scorporo dei corrispettivi** in caso di un servizio che comprenda **più prestazioni aventi ciascuna una propria autonomia contrattuale**, si chiede di **precisare se tale criterio valga anche quando vengono resi servizi in parte assoggettati a *reverse charge*, in quanto**

“edili<sup>3</sup>”, ed in parte no, in quanto non ricadenti negli specifici codici attività rilevanti per l'applicazione del *reverse charge* di cui all'art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633/1972.

Si forniscono gli esempi di realizzazione/sistemazione di opere murarie ed impiantistiche facenti parte integrante di impianti (ad esempio celle frigorifere dei magazzini alimentari il cui lato inferiore è costituito dal pavimento dell'edificio ospitante la cella frigorifera, basamenti in cemento funzionali esclusivamente per l'ancoraggio di grossi impianti industriali, noleggio di impianti audio/luci con relativi lavori di installazione – provvisoria – nell'edificio ecc.).

È da ritenere, a nostro avviso, che **le attività di “installazione impianti” designate con i codici ATECO da 43.21.01 a 43.29.09**, elencati al par. 1.4 della Circ. n. 14/E del 2015, per le quali trova applicazione il *reverse charge*, **facciano riferimento ad impianti che formano parte integrante dell'edificio e sono al suo servizio.**

I codici attività 33.12 e 33.20, invece, fanno riferimento ad attività di installazione e manutenzione di impianti che, benché incorporati in un edificio o ad esso stabilmente infissi, non caratterizzano l'attività come “edile” e quindi assoggettata a *reverse charge*. Ci si riferisce ad esempio a trasformatori elettrici o gruppi elettrogeni che, benché allacciati all'impianto dell'edificio sono al servizio di impianti industriali, oppure ad attrezzature per la refrigerazione industriale (celle frigorifere) i cui impianti (elettrico ed idraulico) sono allacciati all'edificio, oppure possono avere qualche lato (pavimento o sbocco sull'esterno per consentire il carico e lo scarico di merci a temperatura controllata) che costituisce parte integrante dell'edificio.

Analogamente a quanto osservato al punto precedente, **quando l'operazione interamente considerata ha ad oggetto un impianto, anche eventuali operazioni svolte sull'edificio per il funzionamento di detto impianto** (si pensi alla posa di piastrelle in una cella frigorifera o al collegamento elettrico per il funzionamento di un macchinario industriale) **non dovrebbero essere assoggettate a *reverse charge*<sup>4</sup>.**

<sup>3</sup> Nel senso di essere potenzialmente assoggettabili ad inversione contabile ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. a-ter), D.P.R. n. 633/1972.

<sup>4</sup> Tali considerazioni potrebbero essere estese anche a molteplici altre fattispecie, quali, ad esempio: impianti antincendio di spegnimento a polvere o a gas particolari o ad acqua, in presenza di una centrale di produzione, tubazioni di distribuzione polvere/gas/acqua e sistemi di *sprinklers* o testine di distribuzione fluido, comandate da sensori di incendio; oppure a centrali termiche ad acqua surriscaldata con distribuzione a forni di produzione o a calandre/rulli che vengono scaldati internamente da serpentine di acqua calda.

### 2.1.3 Distinzione tra fornitura con posa in opera e prestazione di servizi

La Circ. n. 14/E del 2015 ribadisce quanto già affermato dall’Agenzia delle Entrate in diverse occasioni (ad, esempio, con la Circ. n. 37/E del 2006), secondo cui “devono ritenersi escluse da *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 funzione accessoria rispetto alla cessione del bene”.

Date le frequenti difficoltà pratiche nel comprendere, in concreto, quando – in taluni casi – una operazione sia qualificabile come cessione con posa in opera, **potrebbe essere utile fornire un chiarimento ufficiale con il quale si riepilogano i criteri da seguire per distinguere una prestazione di servizi da una fornitura con posa in opera.** Merita peraltro osservare che il riferimento ai codici della Tabella ATECO 2007 non agevola: in alcuni casi, infatti, i codici ATECO presi dalla circolare come riferimento per l’individuazione dell’ambito oggettivo di applicazione del *reverse charge*, si riferiscono alle operazioni di “posa in opera” (si consideri, ad esempio, il codice 43.32.01 – “Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate”, usato – tra gli altri – per inquadrare le prestazioni di servizi di completamento di edifici).

Per delineare meglio il concetto di cessione con posa in opera appare utile non limitarsi ad osservare che, per valutare il tipo di operazione, si dovrà considerare:

- il valore del bene rispetto a quello della prestazione;
- come è stato stipulato il contratto/ordine di acquisto (fornitura di beni o prestazione di servizi);
- se il bene fornito è standard oppure è stato modificato per le precise esigenze del cliente;
- se il bene fornito gode di una sua piena autonomia o diventa tale solo dopo l’installazione (es. pavimento o finestre);
- se considerando l’operazione nel suo complesso prevale l’obbligazione del dare rispetto a quella del “*facere*”, ecc., ma utilizzare esemplificazioni pratiche che illustrino situazioni reali composte da un mix delle risposte ai principi di cui sopra.

Si consideri il seguente esempio: vendita di una caldaia da montare sul posto; la caldaia è standard e acquistabile così com’è sul mercato, dunque non adattata alle esigenze dell’azienda; costo della caldaia 3.500 euro, costo della manodopera e dell’installazione: 600 euro, “contratto stipulato di fornitura con posa in opera di caldaia”, nessun intervento in muratura, ma semplice collocazione della caldaia e aggancio all’impianto già esistente. Si dovrebbe ritenere che, in una siffatta ipotesi, si sia in presenza di una cessione con posa in opera.

Ci si chiede, tuttavia, se e come tale qualificazione possa essere modificata qualora, nella stessa ipotesi, il costo dell’installazione non sia pari a 600

euro ma a 4.000 euro; oppure se fossero effettuati anche interventi in muratura; oppure qualora la caldaia non fosse venduta sul mercato così com'è, ma fossero state ad essa apportate delle modifiche o personalizzazioni.

## 2.2 Quesiti particolari

### *2.2.1 Contratto unico di "manutenzione straordinaria"*

Nell'individuare le prestazioni alle quali occorre applicare il *reverse charge*, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che *"con riferimento all'ipotesi di un contratto unico di appalto – comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge ai sensi della lettera a-ter) – 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, lettere c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 [...], in un'ottica di semplificazione, [...], anche con riferimento alle prestazioni riconducibili alla lettera a-ter), trovino applicazione le regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge"*.

In sostanza, quindi, in caso di contratto unico d'appalto, avente ad oggetto la costruzione di un fabbricato o la realizzazione sullo stesso di interventi di cui all'art. 3, co. 1 lett. c) e d) del D.P.R. 380/2001, non si dovrà procedere alla fatturazione "scomposta" dell'operazione, distinguendo le singole prestazioni assoggettabili al *reverse charge*.

Diversamente, per tutte le altre tipologie di intervento edilizio, quali, ad esempio, la "manutenzione ordinaria" e la "manutenzione straordinaria" (di cui, rispettivamente, all'art. 3, co. 1, lett. a), b) del DPR 380/2001), si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del *reverse charge*, anche nel caso in cui tali interventi siano oggetto di un unico contratto d'appalto.

**Limitatamente agli interventi di costruzione e di recupero incisivo, l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate si pone in linea con la tesi, in base alla quale, in caso di contratto unico, le singole prestazioni devono intendersi come parte integrante di un'operazione complessa ed unitaria**, per cui il meccanismo di inversione contabile, attesa la difficoltà operativa di procedere alla scomposizione del contratto, deve operare solo per le prestazioni edili affidate a terzi in subappalto.

**Tuttavia, il medesimo indirizzo non appare condivisibile laddove ne circoscrive l'operatività ai soli interventi di costruzione e di recupero incisivo e non anche ad altre categorie di lavori che, seppur diverse dalla ristrutturazione o dal restauro e risanamento conservativo, consistono in prestazioni complesse, da considerarsi necessariamente unitarie.**

Si tratta, in particolare, degli interventi qualificabili come “**manutenzione straordinaria**” che, soprattutto alla luce delle modifiche apportate dal D.L. n. 133/2014 (cd. “*decreto sblocca Italia*”, convertito con modificazioni nella legge n. 164/2014), si caratterizzano, sempre più, dall’essere un complesso unitario di **prestazioni inscindibili e, quindi, non considerabili separatamente**.

L’art. 17 del citato D.L. n. 133/2014, infatti, ha integrato la categoria edilizia della “manutenzione straordinaria” (di cui all’art. 3, co. 1, lett. b, del D.P.R. n. 380/2001), includendo nell’ambito della stessa anche gli interventi di frazionamento e accorpamento delle unità immobiliari che, precedentemente, erano invece riconducibili ai più incisivi interventi di “ristrutturazione edilizia” (ai sensi del co. 1, lett. c), del medesimo art. 3 del D.P.R. n. 380/2001), in quanto implicanti un aumento delle unità immobiliari, modifiche del volume e delle superfici delle singole unità immobiliari.

Tale intervento normativo, dettato da esigenze di semplificazione dell’*iter* autorizzativo degli interventi e di uniformità dello stesso su tutto il territorio nazionale, ha determinato una modifica nella stessa definizione normativa degli interventi contenuta nel D.P.R. n. 380/2001, che, al citato art. 3, co. 1, lett. b), qualifica attualmente la “manutenzione straordinaria”, come «*le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni d’uso. Nell’ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono ricompresi anche quelli 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*».

E’ quindi evidente che, in base a tale evoluzione normativa, **la categoria della manutenzione straordinaria include** attualmente interventi edilizi complessi che, nella generalità dei casi, comprendono **sia prestazioni potenzialmente assoggettabili a reverse charge, sia operazioni che**, in base alla nuova lett. *a-ter*) del co. 6 dell’art.17 del D.P.R. n. 633/1972, **devono intendersi escluse dal meccanismo in questione**.

Tale circostanza sta suscitando innumerevoli **criticità applicative**, aggravando gli operatori economici che, a seguito dei chiarimenti forniti nella citata CM 14/E/2015, sono chiamati oggi a scomporre il contratto d’appalto, per applicare differenti regimi di fatturazione (ordinaria, piuttosto che in *reverse charge*) a singole prestazioni, in realtà facenti parte, nella loro totalità, di un unico ed inscindibile intervento edilizio, a sua volta oggetto di un unico contratto d’appalto.



Si pensi, ad esempio, ad un intervento di accorpamento di due unità immobiliari che comprenda diverse prestazioni, assoggettate singolarmente a regimi di fatturazione distinti, come di seguito schematizzato.

demolizione dei muri di separazione delle unità	regime ordinario
chiusura del vano-porta d'accesso all'unità oggetto d'accorpamento	regime ordinario
demolizione e rifacimento di tramezzi per una diversa distribuzione degli spazi interni	regime ordinario
fornitura e posa di infissi interni ed esterni	regime ordinario
fornitura e posa di sanitari	regime ordinario
rifacimento impianti	"reverse charge"
rifacimento pavimentazione interna	"reverse charge"
tinteggiatura delle pareti	"reverse charge"

Tutto ciò, oltre a generare un notevole incremento degli oneri amministrativi legati alla gestione della commessa, espone tra l'altro gli operatori al rischio di incorrere in frequenti errori che, ancorché non finalizzati ad eludere il versamento dell'IVA, vengono comunque sanzionati dal nostro ordinamento, con riflessi importanti anche sulla gestione finanziaria dell'appalto.

Anche in tali ipotesi, quindi, si rilevano le medesime difficoltà, connesse alla "scomposizione" dell'opera unitariamente realizzata e pattuita, ravvisate e riconosciute dalla stessa Agenzia delle Entrate relativamente agli interventi di ristrutturazione o di restauro e risanamento conservativo.

Appare, pertanto, **opportuno, a nostro avviso, anche in presenza di un contratto unico avente ad oggetto lavori di "manutenzione straordinaria", adottare la stessa linea interpretativa fornita per gli altri interventi incisivi di recupero**, precisando l'applicazione dell'IVA secondo le modalità ordinarie sull'intera operazione (ferma restando, naturalmente, l'operatività del meccanismo di "*inversione contabile*" per le prestazioni edili eventualmente affidate in subappalto a terzi, ai sensi dell'art.17, co. 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972).

### 2.2.2 Concetto di edificio - Installazione rimovibile all'interno degli edifici – Impianti di telecomunicazione

Ai fini di meglio comprendere la definizione di edificio, giova ricordare le **definizioni previste nella legislazione comunitaria** che disciplinano il più ampio **concetto di bene immobile**. Merita, in particolare, ricordare quanto previsto dall'art. 13-ter del Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, modificato dal Regolamento di esecuzione UE n. 1042/2013 del 7 ottobre 2013<sup>5</sup> secondo cui, ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/CE, sono considerati "beni immobili":

- a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;
- b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;
- c) qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;
- d) qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio".

Ciò considerato, per quanto attiene alle prestazioni di installazione di impianti, potrebbe essere quindi, a nostro avviso, corretto considerare nell'ambito delle **prestazioni di installazione di impianti soggette al reverse charge solo quelle relative a "parti integranti" del fabbricato ossia "installazioni permanenti" ovvero non rimovibili senza significative modifiche o trasformazioni del fabbricato stesso**.

In tale contesto, dovrebbero venire **esclusi dal reverse charge i cablaggi e in genere gli impianti di TLC**, posto che la loro installazione prevede tipicamente la posa di cavi (in varie tecnologie: rame, fibra ottica) all'interno di canaline o cavedi (in genere già predisposte in fase di costruzione degli edifici), cavi che potrebbero essere **agevolmente rimossi senza distruzioni/alterazioni dell'edificio**.

In subordine, e qualora non dovesse essere accolta l'istanza di cui sopra, si ritiene che **per impianto di telecomunicazione si debba intendere tutto quanto viene installato all'interno dell'edificio (cavi, apparecchiature) fino a raggiungere la presa all'interno della singola unità immobiliare**, posto che gli apparati che verranno collegati alla "presa telefonica" (es. telefoni fissi e *cordless*, pc, *modem*, apparati *wi-fi*, eccetera) sono beni mobili amovibili, al pari di qualunque elettrodomestico collegato ad una presa elettrica.

<sup>5</sup> Tale norma entrerà in vigore il 1° gennaio 2017 e potrebbe essere oggetto di interpretazioni da parte della Commissione europea mediante l'elaborazione di specifiche "Note esplicative".

### 2.2.3 Centrali di telecomunicazioni

**Gli impianti e macchinari di comunicazione elettronica degli operatori di comunicazione (operatori telefonici)** che sono posizionati nelle centrali di comunicazione dell'operatore di comunicazione (operatore telefonico), **non sono funzionali all'edificio** all'interno del quale sono installati, essendo gli stessi funzionali alla resa del servizio di telecomunicazione negli edifici dei clienti dell'operatore che usufruiranno di tali servizi.

Peraltro, si osserva anche che i macchinari industriali sono ricompresi nel codice ATECO 33 – riparazione, manutenzione ed installazione di macchine ed apparecchiature. Tale codice non è contemplato dalla circ. n. 14/E del 2015.

La fattispecie in oggetto **non dovrebbe quindi rientrare nella nuova previsione normativa del *reverse charge*** di cui all'art. 17, co. 6, lett. a-ter) del D.P.R. n. 633/1972.

Se ne chiede conferma.

### 2.2.4 Pannelli fotovoltaici

Nella Circ. n. 14/E del 2015 è stato precisato che gli impianti fotovoltaici facenti parte integrante di un edificio costituiscono edificio stesso.

Ci si chiede se tale indicazione **si riferisca esclusivamente all'impianto "integrato"** (cioè quello dove il manto di copertura è sostituito dai pannelli) **oppure anche a quello semi-integrato** (cioè dove i pannelli sono appoggiati sopra l'esistente manto di copertura).

A nostro avviso, è da ritenere che, fermo restando che il *reverse charge* non trova applicazione nel caso di operazioni svolte su impianti a terra, nel caso di impianti collegati e serventi l'impianto elettrico di un edificio, sia che essi siano "integrati", "semi-integrati" trovi invece, applicazione il meccanismo dell'inversione contabile.

Si chiedono conferme al riguardo.

### 2.2.5 Servizi di manutenzione

Si consideri il seguente caso.

La società XY effettua, tra le altre, attività di prestazione di servizi di manutenzione su automatismi applicati a porte scorrevoli, nonché su sistemi di parcheggio e controllo di accessi. La suddetta attività consiste, più nello specifico, nell'offrire alla clientela richiedente servizi di manutenzione su "operatori automatici" per porte a scorrimento/apertura (automatica) e per sistemi di parcheggio e controllo di accessi automatici. Tali servizi possono rivestire la tipologia d'interventi programmati, la cui realizzazione è quindi pianificata e concordata per un certo periodo di

tempo, ovvero non programmati, qualora riferiti a richieste di intervento isolate e non preventivamente pianificate.

Per semplicità espositiva si assuma che:

- i clienti della XY siano titolari di partita IVA e residenti in Italia;
- i servizi in questione siano realizzati su porte, sistemi di parcheggio e controllo accessi, facenti parte di edifici (per lo più trattasi delle porte di ingresso alle sedi aziendali, montate a filo delle pareti esterne del fabbricato);
- gli interventi di manutenzione di cui al presente quesito siano da intendersi come separati da una eventuale precedente attività di vendita ed installazione degli automatismi medesimi (fattispecie quest'ultima considerata "cessione con posa in opera" e quindi assoggetta ad IVA al momento della fatturazione);
- in alcuni casi gli interventi di manutenzione siano previsti già nel contratto originario relativo all'installazione di un impianto (ad esempio: contratto di installazione di sistema di parcheggio e manutenzione programmata per il primo anno).

Il flusso sottostante la sopradescritta attività può essere schematizzato come segue:

- a) la Società XY riceve una richiesta per un intervento di manutenzione su una porta automatica presente all'interno di un edificio;
- b) la Società XY emette una "richiesta di intervento" in relazione all'attività da prestare. Al contempo incarica un installatore/manutentore di fiducia (soggetto terzo rispetto alla Società XY) per eseguire materialmente la prestazione di manutenzione;
- c) al termine del proprio intervento, il manutentore emette fattura nei confronti di XY, compilando una reportistica dalla quale emerge il tipo di intervento realizzato e se l'effettuazione dello stesso abbia o meno comportato la sostituzione di pezzi malfunzionanti (relativi all'automatismo oggetto di intervento);
- d) la Società XY emette quindi fattura nei confronti del cliente.

In alternativa, la Società XY, soprattutto nel caso di sistemi parcheggio e controllo accessi, effettua direttamente il servizio di manutenzione.

Si chiede di conoscere, alla luce di quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circ. n. 14/E del 2015, l'opinione circa il corretto trattamento da attribuire ai fini IVA alla suddetta tipologia di prestazioni (si veda precedente punto sub d)) e, più nello specifico:

1. se, le descritte attività di manutenzione possano essere inquadrare nel codice ATECO 43.21.01 (Installazione di impianti elettrici in edifici o altre opere di costruzione – inclusa manutenzione e riparazione) e, quindi,

assoggetta al regime del *reverse charge* ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a-ter);

2. se, le descritte attività di manutenzione possano essere inquadrate nel codice ATECO 43.21.02 (Installazione di impianti elettronici – inclusa manutenzione e riparazione) e, quindi, assoggettate al regime del *reverse charge* ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a-ter);

3. se, invece, le descritte attività di manutenzione debbano essere inquadrate nel codice ATECO 43.29.09 (Altri lavori di costruzione e installazione nca). In tale ipotesi, nonostante il citato codice ATECO 43.29.09 non richiami espressamente anche la manutenzione e riparazione, ma solo le prestazioni di servizi relative alla installazione, si chiede se comunque le attività descritte debbano essere fatturate con il regime del *reverse charge* ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a ter), da parte di XY (per completezza su questa specifica questione si veda anche quanto osservato al par. 2.2.3 – Manutenzione e riparazione porte antincendio)

Fermo restando quanto precede, si evidenzia che da un punto di vista operativo e gestionale, risulta difficoltoso per la Società XY attribuire un diverso trattamento IVA alla moltitudine di operazioni dalla stessa quotidianamente realizzate. La Società effettua infatti con periodicità giornaliera cessioni con posa in opera, servizi di installazione, di collaudo, di riparazione e manutenzione, sia all'interno che all'esterno di edifici, tanto quali prestazioni/cessioni unitarie quanto come facenti parte di un contratto complesso.

#### *2.2.6 Manutenzione e riparazione porte antincendio*

Si chiede quale sia il corretto trattamento da riservare alle attività di manutenzione e riparazione delle porte automatiche (c.d. tagliafuoco).

Si potrebbe ritenere che tali attività possano essere ricomprese nel codice ATECO 43.29.09 (*“altri lavori di costruzione e installazione in edifici”*) che, secondo le note esplicative ATECO, include anche l'installazione di “porte automatiche e girevoli”. Sebbene tale codice non faccia espresso riferimento alle manutenzioni e riparazioni, forse potrebbe riferirsi anche a tali ultime attività, in quanto tale codice 43.29.09 ha natura “residuale”, e racchiude gli “altri” lavori di installazione non espressamente menzionati nelle precedenti voci della Tabella ATECO 2007 sull’ “installazione di impianti relativi ad edifici”, le quali includono espressamente anche le manutenzioni e riparazioni.

Si chiedono indicazioni al riguardo.

### *2.2.7 Manutenzione su estintori, idranti e porte REI.*

La Circ. n. 14 del 2015, nell'elencare le voci della Tabella ATECO 2007 che individuano le attività di installazioni di impianti relativi ad edifici da assoggettare ad inversione contabile, riporta anche il codice 43.22.02 titolato "*Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)*".

Ciò posto ci si domanda se il meccanismo dell'inversione contabile sia applicabile o meno ad una **prestazione di manutenzione avente per oggetto gli estintori, gli idranti e le porte REI di un fabbricato industriale.**

Al riguardo può essere utile considerare il parere fornito dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 245/E del 16 giugno 2008 in risposta ad un quesito riguardante l'applicabilità dell'inversione contabile nei contratti di subappalto in edilizia (previgente art. 17, comma 6, D.P.R. n. 633/1972). In tale circostanza l'Agenzia aveva ritenuto che la manutenzione degli estintori, delle manichette e delle maschere dovessero essere assoggettati ad **inversione contabile solo nell'ipotesi in cui i materiali mobili (cioè gli estintori) oggetto di manutenzione facessero parte di un impianto complesso installato su un immobile e la manutenzione nello specifico effettuata si inserisse nel quadro della manutenzione dell'intero impianto.**

Nella fattispecie si tratterebbe quindi di capire se **la mera presenza di una serie di estintori, di uno o più idranti** (questi posizionati nei pressi dei muri perimetrali esterni dell'edificio) **e di porte taglia fuoco, sia sufficiente a qualificare la presenza di un impianto antincendio "complesso".**

### *2.2.8 Manutenzione con canone di abbonamento*

Si chiede altresì di confermare che, in presenza dei presupposti applicativi richiamati dall'Agenzia delle Entrate con la Circ. n. 14/E del 2015, il meccanismo dell'inversione contabile di cui alla lett. a-ter) del co. 6 dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, si applichi anche alle prestazioni di manutenzione derivanti da contatti che prevedono la corresponsione di **canoni periodici non correlati ad un effettivo intervento di manutenzione.**

### *2.2.9 Allacciamento e attivazione svolte da società di distribuzione del gas e/o di energia elettrica*

Si ritiene non rientrino tra le attività di "installazione di impianti" di cui alla lettera a-ter) dell'art. 17, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972, le attività di allacciamento e attivazione svolte dalle società di distribuzione di gas (vale

a dire, le società che, in base al D.Lgs. n. 164/2000 effettuano il trasporto di gas naturale attraverso reti di gasdotti locali per la consegna ai clienti).

In particolare, le attività in esame consistono in quanto segue:

- **allacciamento**: tale operazione riguarda l'installazione del complesso di tubazioni, ed apparecchiature che costituiscono gli impianti necessari a fornire il gas al cliente finale (ad esclusione dei gruppi di misura, anche detti contatori, la cui eventuale installazione rientra nell'attivazione);
- **attivazione**: tale attività comprende tutte le operazioni necessarie all'avvio dell'alimentazione del punto di riconsegna (PDR) del gas. Ciò può avvenire a seguito o di stipula di un nuovo contratto di fornitura, o di modifica delle condizioni contrattuali, o di subentro ad una fornitura preesistente disattivata. Le operazioni per l'attivazione possono comprendere interventi sul gruppo di misura e (non sempre, ma solo in taluni casi) l'eventuale installazione del gruppo di misura o la sua sostituzione.

A favore della non riconducibilità delle sopra elencate attività nell'alveo del *reverse charge* segnaliamo le seguenti osservazioni:

- in relazione all'attività di allacciamento:
  - in linea generale, gli impianti, che consentono di collegare l'impianto domestico alla rete locale di distribuzione si trovano per un'elevata quota della loro estensione complessiva (quando non interamente) all'esterno dell'edificio. In tal senso, si segnala come i **gruppi di misura**, che, in quanto esclusi dal perimetro degli impianti propri dell'allacciamento, **fungono da "limiti" all'individuazione degli stessi impianti, sono preferibilmente installati all'esterno dell'edificio**, anche per ragioni di sicurezza. A riprova di ciò, citiamo il par. 5.3 della norma UNI 9036 del 2001, secondo cui la *"installazione singola esterna in cui il gruppo di misura viene installato nelle immediate adiacenze dei locali da servire, all'esterno dei muri perimetrali ed a questi addossato. [...] Nel caso di edifici muniti di recinzione è ammesso installare il gruppo di misura in corrispondenza della recinzione stessa. [...] In ogni caso, il gruppo di misura deve essere protetto mediante installazione in nicchia o armadietto [...]. Installazione singola interna [...] può essere adottata qualora non sia possibile l'installazione all'esterno"*.

Pertanto, alla luce dei chiarimenti già resi nella circ. n. 14/E del 2015 in relazione all'esclusione dell'installazione di impianti esterni ad edifici, **riteniamo non vi siano i presupposti per considerare quest'attività come rientrante nell'ambito di applicazione del *reverse charge***;

- in relazione all'attività di attivazione:

- nell'ambito del corrispettivo richiesto per l'attivazione, vi sono comprese varie attività che consentono l'avvio dell'alimentazione del PDR. Tra queste, potrebbe esservi anche l'installazione del gruppo di misura, che tuttavia è una attività eventuale e che non incide sul costo del servizio di attivazione (le tariffe previste dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il Sistema Idrico sono le medesime sia che vi sia l'installazione del gruppo di misura sia che non vi sia alcuna installazione); in sostanza, **l'installazione del gruppo di misura – ove effettuata – non è altro che una prestazione accessoria all'attività di attivazione della fornitura**. Già questo elemento consente, a nostro avviso, di escludere l'applicazione del *reverse charge*;
  - inoltre, come già osservato, i gruppi di misura sono preferibilmente installati all'esterno dell'edificio, anche per ragioni di sicurezza;
- infine, l'informazione circa l'ubicazione degli impianti (del gruppo di misura e, conseguentemente, dell'allacciamento), ad ogni modo, non è facilmente disponibile e tracciabile da parte delle imprese di distribuzione. Pertanto, non vi è un modo concreto per individuare le prestazioni di servizi in cui vi è anche l'installazione di impianti interni agli edifici (operazioni, ribadiamo, che sono comunque residuali); a tal proposito, ricordiamo che già la Circ. n. 14/E del 2015 ha escluso, in taluni casi, l'applicazione del *reverse charge* in quei contratti in cui non sia possibile scomporre le prestazioni soggette da quelle non soggette. Considerando che, nel caso di specie, non vi è neppure un modo per sapere se l'eventuale installazione del gruppo di misura sia avvenuta all'interno di un edificio, è da ritenere che possano non essere integrati i presupposti per l'applicazione del *reverse charge*.

Identiche considerazioni valgono, ovviamente, anche per quanto riguarda l'addebito dei c.d. "contributi di allacciamento" da parte delle società operanti nel settore elettrico (soggetti distributori e venditori di energia elettrica).

Dal contesto regolatorio emerge infatti chiaramente che, con il pagamento del **contributo di allacciamento**, il cliente consegue (unicamente) il **diritto ad accedere alla rete elettrica**<sup>6</sup>, così da consentire l'attivazione della fornitura (in pratica: l'alimentazione del punto di prelievo).

L'addebito in questione, quindi, **non costituisce il corrispettivo per la realizzazione di un'opera o un servizio "relativi all'edificio"** (vale ricordare, tra l'altro, che le opere che consentono il trasporto dell'energia elettrica dalla cabina alle unità abitative, compresi i contatori, rimangono di proprietà dell'azienda distributrice) ma **rappresenta, piuttosto, il costo una tantum che il cliente deve sostenere per la fornitura** e che, come tale, si aggiunge al "costo variabile" sopportato per i consumi.

<sup>6</sup> Cfr. in particolare la Delibera ARG/elt 199/11 – Allegato C ("TIC"), art. 8.1.



La non riferibilità delle spese di “allaccio” (sia per l’energia elettrica, che per il gas) agli “impianti” propri degli “edifici” trova ulteriore conferma nelle disposizioni emanate in materia di sicurezza degli impianti “*posti a servizio degli edifici, indipendentemente dalla destinazione d’uso*” (Decreto MSE n. 37 del 22 gennaio 2008, in G.U. n. 61 del 12.3.2008). Stando al Decreto, infatti, “*se l’impianto è connesso a reti di distribuzione*”, le disposizioni in esso contenute si applicano “*... a partire dal punto di consegna della fornitura ...*”; punto di consegna che il medesimo D.M. definisce come “*... il punto in cui l’azienda fornitrice o distributrice rende disponibile all’utente l’energia elettrica, il gas naturale o diverso, ecc. ...*”<sup>7</sup>. Anche per questa via, quindi, si conferma che **gli impianti “relativi agli edifici” riguardano unicamente quelli predisposti dal soggetto che beneficia della fornitura, posti “a valle” del complesso di misura.**

#### *2.2.10 Installazione di impianti elettrici*

La società Alfa ha ristrutturato dei capannoni e ha dato l’incarico alla società Beta di sostituire l’impianto elettrico dei capannoni. Non sorgono problemi interpretativi circa l’applicabilità del *reverse charge* alle prestazioni di installazione dell’impianto elettrico, in quanto queste sono relative a edifici.

Maggiori problemi interpretativi suscita, invece, la cessione delle centraline elettriche, effettuata nell’ambito del complesso delle prestazioni di installazione del nuovo impianto elettrico. Tali centraline – il cui costo rappresenta il 95% del valore dell’intera fornitura relativa al nuovo impianto) – per quanto inserite nell’impianto elettrico, sono **necessarie per il funzionamento dei macchinari inseriti all’interno del capannone industriale.**

Assumendo che l’intera operazione non rappresenti una cessione con posa in opera, si chiede di comprendere il corretto trattamento IVA dell’operazione relativa alla centralina.

Si ritiene che **la centralina, essendo relativa al macchinario e non direttamente funzionale all’edificio, debba essere fatturata secondo le regole ordinarie** e non in *reverse charge*, sulla base di quanto chiarito nella Circ. n. 14/E del 2015, secondo cui: “*Resta inteso che il meccanismo del reverse charge non si applica alle prestazioni di servizi di pulizia, installazione di impianti e demolizione relative a beni mobili di ogni tipo*”.

Si chiedono indicazioni in merito.

<sup>7</sup> Art. 2, comma 1, lettera a) D.M. 37/2008.

### 2.2.11 Installazione impianti di telecomunicazione

Posto che l'Agenzia delle Entrate ha assunto i codici ATECO come base di riferimento per meglio definire il perimetro di applicazione del meccanismo di *reverse charge*, si ritiene opportuno che venga **precisata la collocazione esatta delle attività riferite alle installazioni di impianti di telecomunicazione**, ed, in particolare, se queste ricadano nell'ambito del codice ATECO 43.21.02 – "Installazione di impianti elettronici, inclusa manutenzione e riparazione" o nell'ambito del codice 43.29.09 - "Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a."

### 2.2.12 Contributo di attivazione

Nell'ambito dei rapporti con la clientela, le imprese di telecomunicazione affrontano il caso ricorrente in cui l'installazione dell'impianto di telecomunicazione comporti anche l'addebito al cliente di una somma a titolo di contributo di installazione o di attivazione; posto che la realizzazione dell'impianto è propedeutica, strumentale e funzionale alla prestazione del servizio di telecomunicazione, **il contributo richiesto al cliente ha natura accessoria rispetto agli addebiti tipici delle prestazioni di TLC**, quali: canoni, traffico e simili.

Ne consegue che il regime IVA applicabile al contributo di attivazione **non potrà che essere lo stesso riservato agli addebiti relativi al servizio di TLC** e, pertanto, ad esso non torna applicabile il meccanismo di inversione contabile.

Si chiede conferma circa la correttezza di tale interpretazione.

### 2.2.13 Attività su piscine e giardini

Nella Circ. 14/E del 2015 è stato precisato che i giardini pensili e le piscine posizionate sui lastrici solari devono considerarsi parte integrante degli edifici.

Si chiede se la piscina posta all'interno di un edificio debba considerarsi essa stessa come un edificio.

Si ritiene, a nostro avviso, che, **così come la piscina posta sul lastrico solare si considera parte integrante dell'edificio** in quanto di fatto va a sostituire il tetto, **analogo ragionamento possa essere effettuato con riferimento alla piscina interna**, che di fatto va a sostituire la pavimentazione dell'edificio.

Si chiede, tuttavia, conferma circa la correttezza di tale interpretazione.

#### *2.2.14 Posa in opera di arredi*

L'Agenzia delle Entrate nella Circ. n. 14/E del 2015 afferma che la posa in opera di "arredi" deve intendersi esclusa dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, in quanto non rientra nella nozione di completamento relativo ad edifici; si può dunque concludere che la posa in opera di arredi non è un servizio che si riferisce ad un immobile e quindi, in caso di posa su immobile situato all'estero, non si applica l'art. 7-quater ma il 7-ter relativo ai servizi generici?

#### *2.2.15 Definizione di pareti mobili*

Si chiedono maggiori indicazioni per meglio comprendere cosa si intenda con il concetto di "pareti mobili" e simili. In particolare, non è ben chiaro se i supporti (in legno, metallo, ecc.) su cui poggiano gli arredi (mobili, armadi, scaffalature) siano considerati tali o meno.

#### *2.2.16 Posa di cavi relativi a macchinari*

Si consideri il seguente caso, concernente la posa di cavi funzionali all'utilizzo di macchinari presenti all'interno di un capannone industriale, in relazione alla quale la parte consistente del lavoro riguarda lo scavo, la copertura e la pavimentazione.

Le prestazioni consistono in:

- a) predisposizione di una fossa per il posizionamento di un macchinario; la stessa è stata poi parzialmente ricoperta e livellata dopo aver messo all'interno le tubazioni in pvc per il passaggio di energia elettrica e di acqua;
- b) posizionamento di basamenti o di parti di pavimentazione sulla copertura della fossa, sopra i quali saranno posati i macchinari e applicazione di canaline all'interno delle quali scorreranno i cavi elettrici

Si ritiene che **l'operazione complessiva sia da considerare un intervento relativo al macchinario e non all'edificio** e, come tale, non soggetto all'applicazione dell'inversione contabile.

Si chiede conferma della correttezza di tale interpretazione.

#### *2.2.17 Installazione impianti di condizionamento per il raffreddamento di macchinari*

Si chiede se il meccanismo dell'inversione contabile risulti applicabile all'installazione di impianti di condizionamento destinati a "raffreddare" macchinari presenti all'interno di un capannone industriale.

Nello specifico, gli impianti in questione presentano delle caratteristiche particolari tali da risultare, in alcuni casi, integrati in qualche maniera all'edificio in cui gli stessi sono collocati.

In particolare, tali impianti di condizionamento:

- a) possono essere monoblocco, cioè applicati direttamente sul macchinario senza alcun collegamento a componenti collocati all'esterno dell'edificio;
- b) possono essere applicati sul macchinario ma collegati ad un'apparecchiatura esterna (ad esempio condensatore) posta sulle pareti esterne dell'edificio;
- c) possono raffreddare la stanza in cui sono collocati i macchinari i quali prelevano aria fredda tramite valvole interne.

Si ritiene, a nostro avviso, che, in analogia a quanto osservato per il quesito precedente, che, sulla base dei chiarimenti già forniti con la Circ. n. 14/E del 2015, tale fattispecie sia esclusa da *reverse charge*.

Se ne chiede tuttavia conferma.

#### 2.2.18 Applicazione aliquote ridotte IVA

Si segnala la problematica che, in alcuni casi il committente si trova ad affrontare, qualora l'operazione rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 17, co. 6, lett. a-ter), D.P.R. n. 633/1972, quando questi, nell'integrare la fattura ricevuta dal prestatore, deve applicare la corretta aliquota IVA. Si tratta, ad esempio, del caso in cui, sia necessario applicare l'aliquota ridotta IVA associata ad interventi di manutenzione su edifici abitativi, in presenza di c.d. beni significativi.

Si chiede di confermare, a tale riguardo, che – in caso di dubbi sui presupposti che legittimano o meno l'applicazione dell'aliquota ridotta – il committente possa, in ogni caso, provvedere ad integrare la fattura con applicazione dell'aliquota ordinaria, senza incorrere nell'applicazione di possibili sanzioni o di limitazioni al diritto di detrazione della maggiore imposta assoluta (fermo restando, ovviamente, il rispetto delle disposizioni generali in materia di detrazione IVA di cui agli artt. 19 e ss. del D.P.R. n. 633/1972)

#### 2.2.19 Ulteriori esempi di casi dubbi

Al fine di rendere chiaro con maggiore evidenza quali siano le difficoltà interpretative che stanno affrontando le imprese, di seguito si fornisce una ulteriore carrellata di fattispecie in relazione alle quali si possono presentare incertezze sulle corrette modalità di fatturazione delle prestazioni rese.

- a) Impianti di videosorveglianza affidati in subappalto con alcune telecamere collocate su pareti esterne all'edificio e altre collocate al di fuori dell'edificio: va applicato il *reverse charge*?
- b) Smontaggio di impianti: va applicato il regime di *reverse charge*?
- c) Attività di installazione e di manutenzione di serbatoi GPL, comportanti le seguenti operazioni:
  - realizzazione di scavo di un terreno per posizionamento di un serbatoio;
  - posizionamento di un serbatoio fuori terra o interrato;
  - realizzazione della tubazione dal serbatoio alla parete dell'edificio;
  - manutenzione e riparazione del serbatoio e/o di parti di esso;
  - sostituzione del serbatoio;
  - ritiro del serbatoio

Si applica il *reverse charge*?

- d) Contratto di manutenzione del sistema di video sorveglianza. Le telecamere, che inquadrano il perimetro di una raffineria ed aree interne come parcheggi e piazzali, sono installate sia sugli edifici (il 30%), sia su pali esterni (il 70%). Come si gestisce la fatturazione dell'operazione?
- e) Installazione di impianto fotovoltaico con pannelli solari stabiliti nel giardino pertinenziale e parte elettronica, inverter e quant'altro all'interno dell'edificio.  
Si applica il *reverse charge*?
- f) Manutenzione/riparazione della parte elettronica situata all'interno dell'edificio, facente parte di un impianto fotovoltaico con pannelli situati nel giardino.  
Si applica il *reverse charge*?
- g) Contratto di locazione di un edificio o porzione di un edificio - caso del locatore che, avvalendosi di ditte esterne per la pulizia dell'edificio, stabilisce che sono a carico del locatario/conducente, in proporzione alle superfici assegnate, le spese di pulizia. Il meccanismo del *reverse charge* si applica solo nell'ipotesi in cui sia previsto uno specifico impegno del locatore a rendere il servizio di pulizia nei confronti del conducente oppure si estende anche all'ipotesi di mero ribaltamento costi di pulizia (il *reverse charge* si applica già per i servizi resi dalle ditte di pulizia al locatore)?
- h) Interventi di riparazione di pavimenti rotti. Se l'intervento è limitato a sostituire delle piastrelle, si applica il *reverse charge*? Analogamente, per gli interventi successivi alla prestazione di imbiancatura (es.: ritocchi post imbiancatura), si applica il *reverse charge*?
- i) Impianto di posta pneumatica incorporata nell'edificio. Si considera parte dell'edificio, con le relative conseguenze, in presenza di prestazioni rilevanti ai fini dell'applicazione del *reverse charge* o no?

Molti di questi dubbi potrebbero trovare soluzione una volta meglio chiarite le questioni di carattere generale, sopra presentate.

### **3. Reverse charge nel settore energetico**

#### 3.1 Operazioni relative a certificati bianchi

Le nuove lettere d-bis) e d-ter) dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972 estendono l'inversione contabile:

- ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite dall'articolo 3 della Direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima Direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;
- ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata Direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica.

A commento di tali disposizioni, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, al par. 2 della Circ. n. 14/E del 2015, che: *“Nell'ambito applicativo della norma vanno, dunque, ricompresi i certificati che hanno finalità di incentivazione dell'efficienza energetica o della produzione di energia da fonti rinnovabili, in conformità alle finalità e agli obiettivi della Direttiva n. 2003/87/CE, quali ad esempio i certificati verdi, i titoli di efficienza energetica (c.d. certificati bianchi) e le garanzie di origine”*.

È stato inoltre indicato che: *“[...] le cessioni di beni e le prestazioni di servizi aventi ad oggetto i titoli sopra richiamati sono soggetti all'applicazione del reverse charge ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lettera d-ter), del DPR n. 633 del 1972”*.

Ciò considerato, si chiede quale sia il corretto trattamento da riservare alla seguente fattispecie.

La società Alfa effettua degli interventi per realizzare progetti di risparmio energetico tali da consentirle il diritto di ottenere l'assegnazione di Titoli di Efficienza Energetica (TEE o Certificati Bianchi). Al fine di realizzare il piano di risparmio si avvale del supporto di un soggetto terzo, una *Energy Service Company* (ESCO).

Il contratto stipulato tra Alfa e ESCO prevede quanto segue.

Alfa conferisce ad ESCO l'incarico di fornire i seguenti servizi:

- collaborare con Alfa per la raccolta di tutta la documentazione necessaria all'espletamento della pratica, comunicando le informazioni relative alla procedura da seguire e tutti i dati occorrenti per svolgerla correttamente;

- verificare nei suoi dettagli la descrizione e gli allegati proposti da Alfa per dare una idea chiara del progetto al Gestore dei Servizi energetici (GSE) e dei sistemi che saranno adottati per dimostrare in maniera non contestabile l'ottenimento dei risparmi energetici;
- redigere con la cura necessaria, inserendo i dati ricevuti da Alfa, la modulistica per la trasmissione in via telematica della descrizione del progetto, completa dei suoi allegati, e successivamente inviare per posta o consegnare direttamente a mano i documenti cartacei che riproducano copia di quanto trasmesso e riportino gli allegati non trasmissibili telematicamente;
- mantenere i contatti con il GSE e con gli enti da essa preposti per le necessarie verifiche della pratica (ENEA – RSE) durante tutto il periodo di esame dei progetti da parte della stessa, informando prontamente Alfa di ogni eventuale richiesta del GSE/ENEA/RSE di chiarimenti, informazioni, dettagli supplementari, al fine di consentire ad Alfa una tempestiva azione volta a rendere più snello possibile l'iter della pratica ed ottenere il conseguimento dei TEE;
- mantenere i contatti con Alfa per stabilire insieme il momento in cui si sono raggiunti i risultati di risparmio previsti dal progetto e comunicare al GSE i dati ottenuti mediante il metodo di misura previsto nei modelli già a suo tempo inviati al GSE stesso;
- ricevere, con allocazione sul suo conto, i TEE corrispondenti ai risparmi accettati dal GSE per il primo anno di attività e per tutti gli anni successivi, in funzione del tipo di intervento presentato, per i quali ESCO ripeterà la procedura, comunicando i dati relativi all'anno di riferimento;
- commercializzare i TEE in accordo con le disposizioni di Alfa;
- trasferire sul conto di Alfa, previa ricezione di regolare fattura, gli importi corrispondenti ai TEE ottenuti, trattenendo automaticamente la quota di propria spettanza, sotto forma di provvigione.

Sulla base di questi obblighi contrattuali previsti tra le parti, emerge che, in questo caso, **il soggetto titolare della disponibilità dei TEE è ESCO che si presta a svolgere una serie di prestazioni di servizi a beneficio di Alfa, trattenendo una “provvigione”, che rappresenta il corrispettivo delle prestazioni effettuate da ESCO stessa.**

ESCO verserà poi ad Alfa l'importo equivalente ai titoli di efficienza energetica ottenuti, depurati della “provvigione”.

La cessione dei titoli di efficienza energetica è puramente eventuale e dipenderà dalle disposizioni che Alfa darà ad ESCO.

Tanto premesso, ci si chiede se le prestazioni di servizi effettuate da ESCO a favore di Alfa siano da assoggettare ad inversione contabile o meno.

Sotto il profilo dell'interpretazione letterale dell'art. 17, co. 6, lett. d-ter) del D.P.R. n. 633/1972 è da ritenersi che **solo il trasferimento dei titoli di efficienza energetica sia soggetto al meccanismo di inversione**

**contabile e non altre tipologie di prestazioni di servizi, connesse all'ottenimento di detti titoli, ma che non comportano il trasferimento della proprietà degli stessi.** Peraltro, la lett. d-ter) citata riprende il testo dell'art. 199-bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

Va tuttavia considerato anche quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circ. n. 14/E del 2015 in cui, specificando che, “[...] *le cessioni di beni e le prestazioni di servizi aventi ad oggetto i titoli sopra richiamati sono soggetti all'applicazione del reverse charge ai sensi dell'articolo 17, sesto comma, lettera d-ter), del DPR n. 633 del 1972*”, sembra estendersi l'ambito applicativo della disposizione alle prestazioni aventi ad oggetto i titoli e non al mero trasferimento degli stessi.

In realtà, anche considerando che il trasferimento dei certificati non dà luogo a cessioni di beni (non trattandosi di beni mobili materiali<sup>8</sup>), ma a prestazioni di servizi, **si ritiene maggiormente in linea con il dettato normativo una interpretazione restrittiva della disposizione in esame e se ne chiede conferma.**

### 3.2 Soggetto passivo – rivenditore: definizione

Si chiedono chiarimenti in merito alla qualifica di soggetto passivo rivenditore ai sensi dell'art. 7-bis, comma 3, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972 o meno, in presenza di un contratto di *tolling*.

In particolare, il dubbio riguarda quei casi in cui il *toller* effettui acquisti di gas per ottenere, tramite il contratto di *tolling*, energia elettrica da rivendere.

Su questa questione, l'Agenzia delle Entrate, nella Ris. n. 79/E del 2007 ha affermato che *“la circostanza che la società istante acquisti gas per utilizzarlo al fine di ottenere energia elettrica non osta alla qualifica della stessa come “soggetto passivo rivenditore”; gli acquisti in questione, infatti, sono finalizzati non al consumo, ma alla produzione dell'energia che sarà successivamente rivenduta ad altri soggetti”*.

Tale interpretazione, tuttavia, **potrebbe ritenersi superata alla luce di quanto più di recente osservato dal Comitato IVA** in relazione ad un caso analogo (cfr. le “linee guida” diffuse in occasione della 98<sup>a</sup> riunione del 18 marzo 2013), secondo cui è da escludere la qualifica di *“taxable dealer”* relativamente ad un soggetto che acquista uno dei due prodotti considerati nell'art. 38 della Direttiva 2006/112/CE, per la produzione dell'altro prodotto considerato nella medesima disposizione.

Si chiedono quindi chiarimenti al riguardo.

<sup>8</sup> Cfr. gli articoli 14 e 15 della direttiva 2006/112/CE.



### 3.3 Cessioni di gas metano in contenitori a soggetti passivi - rivenditori

Al par. 2 della Circ. n. 14/E del 2015, l’Agenzia delle Entrate, nel descrivere la qualifica di soggetto passivo – rivenditore, ha indicato che *“il meccanismo del reverse charge non può ritenersi applicabile alle cessioni di GPL, in quanto le stesse non avvengono tramite un sistema di gas naturale o reti connesse a tale sistema”*.

Alla luce di ciò si chiede conferma che **anche le cessioni di gas metano**, contenuto **in appositi contenitori trasportati da autocarri** e pertanto non realizzate tramite sistemi di gas naturale, effettuate **nei confronti di soggetti passivi – rivenditori, sono escluse** dall’applicazione del meccanismo di **inversione contabile** di cui all’art. 17, co. 6, lett. d-quater) del D.P.R. n. 633/1972.

### 3.4 Cessioni di gas da parte di carri-bombolaisti

Una fattispecie simile a quella descritta al quesito precedente si può verificare anche nel caso di “servizio alternativo di fornitura di gas” di cui all’art. 17 della delibera 138/04 e s.m.i. dell’Autorità per l’energia elettrica il gas e il sistema idrico.

In particolare, nei casi di interruzione della rete di trasporto del gas (ad esempio, per interventi di manutenzione, per disservizi, per guasti o dissesti ambientali), è possibile garantire il trasporto del gas tramite “carri-bombolai” che provvedono a trasportare il gas con autocarri appositi e ad iniettare il gas nel punto della rete successivo a quello oggetto di interruzione. Ciò fa sì che sia garantita l’alimentazione dei Punti di riconsegna (PDR) del gas e non vi sia una interruzione del servizio di fornitura del gas.

In queste circostanze, l’impresa di distribuzione ha il compito di acquistare il gas e il servizio di trasporto alternativo dalle imprese che operano con carri bombolai (carri bombolaisti) e, successivamente, di ripartire i costi di gas e servizio tra i vari utenti.

In dettaglio, la fatturazione di gas e servizio avviene come segue:

- il carro bombolaista fattura all’impresa di distribuzione sia il costo del gas sia il costo del servizio alternativo di trasporto;
- l’impresa di distribuzione a sua volta può, a seconda delle circostanze:
  - a) fatturare il costo del gas all’impresa di vendita a cui fornisce il servizio di distribuzione per i PDR interessanti dall’intervento, facendosi carico del costo del servizio di trasporto alternativo;
  - b) fatturare il costo del gas e del servizio di trasporto alternativo all’impresa di vendita a cui fornisce il servizio di distribuzione per i PDR interessanti dall’intervento;
  - c) fatturare il costo del gas all’impresa di vendita a cui fornisce il servizio di distribuzione per i PDR interessanti dall’intervento e

fatturare il costo del servizio di trasporto alternativo all'Impresa maggiore di trasporto.

In relazione alla sopra illustrata fattispecie, si chiedono chiarimenti circa:

- l'esclusione o meno delle cessioni di gas di cui sopra dal meccanismo di *reverse charge*;
- in relazione all'acquisto e rifatturazione del gas di cui sopra, l'eventuale sussistenza, per la società di distribuzione, del requisito di soggetto passivo rivenditore di cui all'art. 7-bis, comma 2, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972;
- nel caso di cui al punto b), se il servizio di trasporto sia da considerarsi accessorio ex art. 12 del D.P.R. n. 633/1972.

### 3.5 Cessioni di gas o energia ad un unico "punto di riconsegna"

Con riferimento alla disciplina del *reverse charge* nel settore energetico, sono sorti dei dubbi interpretativi su alcune particolari fattispecie. Più in dettaglio in alcuni casi, in relazione alla fornitura di gas o energia elettrica ad un unico "punto di riconsegna" (cosiddetto PDR nel settore gas e POD nel settore elettrico), una parte significativa del quantitativo è destinato al consumo e la restante parte è, invece, destinata alla rivendita. Nel settore gas ciò accade ad esempio quando il soggetto passivo acquirente consegna a sua volta il gas ad un soggetto terzo per la trasformazione in energia elettrica nell'ambito di un contratto di *tolling*; nel settore elettrico quando in base all'accordo vi è un obbligo di riacquisto del fornitore delle quantità eccedenti non consumate dall'acquirente.

In altre situazioni, invece, con il medesimo contratto di vendita sono disciplinate distinte forniture di gas o elettricità su diversi PDR o POD che, a seconda dei casi, possono essere destinate al consumo, alla rivendita ovvero ad usi "promiscui", ovvero sia al consumo e alla rivendita. Con specifico riferimento al settore del gas, vi sono anche forniture ad un punto di consegna virtuale (cosiddetto PSV) e cioè vendite con consegna su un punto convenzionalmente stabilito nel sistema di distribuzione che poi l'acquirente può destinare alla rivendita o al consumo.

Nella generalità dei casi, **i clienti hanno l'esigenza di dichiarare al fornitore l'effettivo utilizzo delle quantità di beni acquistate al fine di consentire l'applicazione del corretto trattamento ai fini accise.** Infatti, per i quantitativi destinati al consumo il fornitore procede generalmente all'addebito per rivalsa dell'accisa, mentre per quelli destinati alla rivendita la prima cessione è in genere senza applicazione dell'accisa e solo nelle vendite successive effettuate dai clienti ai loro rispettivi "consumatori finali" l'accisa è addebitata per rivalsa. Per le cessioni di gas al PSV il fornitore non applica mai l'accisa in quanto l'obbligo di assolverla è posta in capo all'acquirente.

Ciò posto, a nostro avviso, se è possibile ritenere che **si realizzino i presupposti per applicare il *reverse charge* con riferimento alle singole forniture su diversi punti di riconsegna per i quali il cliente dichiara di acquistare per la successiva rivendita – ancorché disciplinate da un medesimo contratto** di vendita in cui sono disciplinate anche altre forniture su diversi PDR o POD destinate al consumo - lo stesso **non dovrebbe valere** (e dunque non dovrebbe applicarsi il regime del *reverse charge*) **in presenza di un'unica fornitura sullo stesso PDR o POD destinata principalmente al consumo oppure destinata alla rivendita ma con consumo personale non trascurabile**; tali circostanze non potranno che **desumersi dalla causa del contratto di fornitura o da una specifica dichiarazione rilasciata dal cliente** circa la principale attività a cui è destinata la fornitura e, nel caso in cui la stessa sia finalizzata alla rivendita, circa il carattere trascurabile o meno del consumo personale. La qualifica di soggetto passivo - rivenditore, che la norma mette in relazione all'acquisto, sembra infatti debba essere verificata rispetto alle singole e distinte forniture su diversi punti di riconsegna piuttosto che con riferimento al contratto in sé considerato. Diversamente, proprio la possibilità di stipulare un unico accordo o più accordi per le medesime forniture, potrebbe condurre a diversi trattamenti fiscali senza una reale giustificazione.

Rispetto alle vendite di gas al PSV, il fornitore anche in assenza di possibili utili riscontri desumibili dai diversi trattamenti accise applicabili nel caso di vendite con consegna al PDR, **non potrà che basarsi sulle dichiarazioni dei clienti** che, a seconda dei casi, potranno qualificarsi o meno come soggetti passivi rivenditori".

#### **4. Reverse charge alle cessioni di pallet recuperati a cicli di utilizzo successivi al primo**

##### 4.1 Cessione di pallet contestuale alla cessione della merce e principio di accessorialità

Nella Circ. n. 14/E del 2015, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il meccanismo di inversione contabile in commento si applica a tutte le fasi di rivendita del *pallet* successive alla prima e che non è richiesta la condizione che i *pallet* siano inutilizzabili rispetto alla loro originaria destinazione al fine di essere sottoposti al *reverse charge*.

L'Agenzia delle Entrate non ha tuttavia sciolto tutti i dubbi connessi all'interpretazione della modifica introdotta all'art. 74, comma 7, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In particolare, uno dei principali dubbi segnalato dagli operatori economici concerne l'interpretazione delle fattispecie in cui **il *pallet* viene ceduto contestualmente alla merce** su di esso trasportata.

È da ritenere, a nostro avviso, che in tale fattispecie, per quanto sopra prospettato, **la cessione del *pallet* segua le regole di fatturazione della merce trasportata, in base alle regole dell'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972**, che disciplina le prestazioni accessorie.

Tale interpretazione appare, peraltro, avvalorata da quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 11 gennaio 20002, n. 10/E, nella quale è stato chiarito che: *“Qualora gli imballaggi siano ceduti insieme alla merce che contengono, senza pattuirne la resa, la cessione degli imballaggi ha natura di operazione accessoria e, pertanto, i relativi corrispettivi concorrono a formare la base imponibile dell'operazione principale (ossia, della cessione della merce), ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972, sempre che l'operazione accessoria sia effettuata direttamente dal cedente o per suo conto e a sue spese. Si applica, pertanto, alla cessione accessoria la stessa aliquota IVA della cessione principale”*.

Si chiede di confermare la correttezza di tale interpretazione.

#### 4.2 Trattamento delle cessioni degli imballaggi (*pallet*) “a rendere”

Si chiedono, inoltre, indicazioni in merito alla corretta gestione delle modalità di liquidazione dell'IVA relativa agli **imballaggi (*pallet*) “a rendere” non restituiti**, per i quali è possibile utilizzare il regime semplificato di cui al D.M. 11 agosto 1975, che consente al soggetto che ha consegnato ai propri clienti imballaggi “a rendere” non restituiti, di emettere **una unica autofattura** entro il 31 gennaio dell'anno successivo, osservando le modalità previste dal citato decreto.

Si ritiene che in tale fattispecie non possa essere applicato il regime dell'inversione contabile di cui al novellato art. 74, co. 7, del D.P.R. n. 633/72, ma si chiedono conferme al riguardo.

**L'inversione contabile è da ritenere, invece, applicabile nel caso in cui il cedente emetta fattura** in applicazione di quanto previsto dal D.M. 11 agosto 1975, dal momento che la cessione dei *pallet* avrebbe ad oggetto, in tal caso, *pallet* recuperati a cicli di utilizzo successivi al primo.

#### 4.3. Concetto di ciclo di utilizzo successivo al primo

L'Agenzia delle Entrate al par. 3 della Circ. n. 14/E del 2015 ha precisato che: *“[...] con la locuzione “cicli di utilizzo successivi al primo”, il Legislatore abbia voluto fare riferimento a tutte le fasi successive alla prima immissione in commercio del *pallet* nuovo. Ciò in quanto il bene – essendo normalmente sottoposto al trasporto, magazzinaggio, selezione, etc. – è di fatto un bene recuperato ad un ciclo di utilizzo successivo al primo.*

*Conseguentemente, tutte le fasi di rivendita successive alla prima andranno assoggettate al regime dell'inversione contabile [...]*".

Ciò posto, una società che produce e commercializza *pallet* e che vende oltre ai *pallet* da essa prodotti – che vengono ceduti dalla stesa applicando l'IVA con le modalità ordinarie – **anche *pallet* nuovi che essa ha acquistato da produttori terzi**, chiede quali siano le corrette modalità di fatturazione per questa seconda tipologia di *pallet* nuovi.

Sulla base dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate **si ritiene che i *pallet* acquistati dalla società, comunque nuovi, da un produttore terzo, debbano essere rivenduti dalla società ai suoi clienti applicando il *reverse charge***, in quanto si tratterebbe di una fase successiva alla prima immissione in commercio.

Si chiedono indicazioni circa la correttezza di tale interpretazione.