



Fiscal News

La circolare di aggiornamento professionale

N. 47

19.02.2016

Reverse charge in edilizia: riparazioni, impianti fotovoltaici e beni significativi

A cura di Gioacchino De Pasquale

C.M. 37/E del 22.12.2015

Categoria: IVA

Sottocategoria: Reverse charge

I numerosi quesiti che ci giungono in redazione sull'applicazione del "nuovo" Reverse charge in edilizia, evidenziamo come nonostante l'emanazione di due documenti di prassi (C.M. 14/E/2015 e C.M. 37/E/2015) permangano ancora questioni che generano problemi interpretativi, o meglio, che vengono risolte in maniera diversa dal fornitore e dal cliente. Ecco allora che pare utile riepilogare alcune questioni relative all'applicazione del Reverse charge ex. art. 17, co. 6, lett. a-ter), D.P.R. 633/1972.

Premessa

Con la **Circolare 37E del 22.12.2015**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti sulle novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2015 riguardante l'estensione del Reverse charge nel settore edile. I chiarimenti erano attesi con ansia da professionisti e imprese che sin dalla introduzione della nuova disposizione hanno dovuto fare i conti con numerose incertezze applicative.

I primi chiarimenti erano arrivati con l'emanazione della **Circolare 14/E del 27.03.2015**. Il suddetto documento di prassi aveva risolto alcune questioni dubbie (individuazione prestazioni assoggettabili al nuovo Reverse charge, l'applicabilità del Reverse charge alla manutenzione di impianti relativi ad edifici), lasciando tuttavia numerosi questioni aperte.

Impianti ed edifici

Tra le questioni che meritavano un imminente chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate vi era certamente quella relativa alla definizione di "edificio" a cui far riferimento. Altra questione di estrema rilevanza che ha creato numerose difficoltà agli operatori riguarda gli interventi d'installazione/manutenzione effettuati sugli impianti situati in parte all'interno del fabbricato e in parte all'esterno. Anche la gestione delle **prestazioni miste** ha suscitato numerose perplessità, così come l'applicazione del Reverse charge nel caso di beni "significativi".

Tra le prestazioni da ricomprendere nell'ambito applicativo del Reverse charge vi è l'**installazione degli impianti relativi agli edifici**. Va rilevato che non tutte le installazioni d'impianti sono da assoggettare a Reverse charge.

Il meccanismo dell'inversione contabile sarà applicabile infatti solo nel caso in cui l'installazione riguardi impianti richiamati nei Codici ATECO indicati dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 14/E/2015.

IMPIANTI	43.21.01	Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione).
	43.21.02	Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione).
	43.22.01	Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione.
	43.22.02	Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione).
	43.22.03	Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione).
	43.29.01	Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili.
	43.29.02	Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrato.

	43.29.09	Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (solo se riferite ad edifici).
--	-----------------	--

Tante insidie ha creato la questione relativa al necessario collegamento che l'impianto deve avere con l'edificio per l'applicazione del Reverse charge. In altre parole, la restrittiva nozione di edificio a cui far riferimento, aveva sollevato la questione relativa agli interventi di manutenzione o installazione effettuati su impianti collocati all'esterno del fabbricato ma che forniscono la loro utilità all'interno del fabbricato, facendo prevalere l'interpretazione che solo gli interventi di installazione o manutenzione su impianti collocati all'interno del fabbricato dovessero essere soggetti al meccanismo dell'inversione contabile.

Ma una simile interpretazione contrasta con la realtà delle cose. Infatti, capita spesso che gli impianti siano ubicati al di fuori del fabbricato, ma forniscono utilità all'interno del fabbricato.



Si pensi ai seguenti casi esposti nella C.M. 37/E/2015:

- ⇒ 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. D.M. n. 37 del 2008).

In tutti questi casi il riferimento alla nozione di edificio=fabbricato escludeva l'applicabilità del Reverse charge.

In senso contrario si era espressa la DRE Emilia Romagna (**protocollo 954-784/2015 del 21 ottobre 2015**), la quale aveva affermato che per individuare il necessario collegamento tra l'impianto e l'edificio per l'applicazione del Reverse charge deve farsi riferimento al **collegamento funzionale**. In altre parole, il Reverse charge può applicarsi se l'impianto serve al funzionamento dell'edificio autonomamente considerato, a prescindere dalla sua ubicazione. Ecco allora che nei casi su citati il Reverse charge trova applicazione senza dubbio alcuno.

Tale interpretazione viene confermata dall'Agenzia delle Entrate nella **C.M. 37/E/2015**. Nel richiamato documento di prassi, 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 D.P.R. n. 633 del 1972.

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*.



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	Non può applicarsi il Reverse charge. L'impianto è funzionale allo svolgimento di un attività industriale
--	--

Nell'ambito applicativo del Reverse charge anche la riparazione degli impianti

Il riferimento ai codici ATECO non solo porta a ricomprendere le manutenzioni degli impianti relativi ad edifici, ma anche la **riparazione** dei suddetti impianti. La questione è stata ampiamente confermata nella C.M. 37/E del 22.12.2015. Per ciò che riguarda nello specifico la riparazione degli impianti, nel documento di prassi in esame, l'Amministrazione Finanziaria ha sostenuto 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.

Reverse charge e pannelli fotovoltaici

Uno degli aspetti di maggior interesse che è stato analizzato nella C.M. 37/E del 22.12.2015 riguarda l'attività di installazione e di manutenzione degli impianti fotovoltaici, individuano i casi in cui tali attività siano da assoggettare a *Reverse charge* e quando invece siano da fatturare con IVA ordinaria.

Nella **C.M. 14/E/2015**, per quanto riguarda la definizione di "edificio" l'Amministrazione finanziaria sostiene si debba far riferimento all'articolo 2 del Decreto Legislativo 19 agosto 2005, n. 192, recante "*Attuazione della Direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia*", 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 ristrutturare per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti*".

Sulla definizione vi era già la presa di posizione dell'Amministrazione Finanziaria con la **Risoluzione n. 46/E/1998 e della Circolare n. 1820 del 23-7-1960 Ministero dei Lavori pubblici**.

DEFINIZIONE - Nei richiamati interventi di prassi si definisce edificio qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome.

Viene dunque adottata una interpretazione restrittiva della norma.

Da ricomprendere	Da escludere
<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Sia i fabbricati ad uso abitativo che a quelli strumentali, ivi compresi quelli di nuova costruzione, nonché alle parti di essi (ad esempio, singolo locale di un edificio); ⇒ gli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le "unità in corso di definizione" rientranti nella categoria catastale F4. 	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Terreni; ⇒ parti del suolo; ⇒ parcheggi; ⇒ piscine; ⇒ giardini, etc., <p>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.).</p>

In merito al concetto di edificio a cui far riferimento, nella **C.M. 37/E del 22.12.2015**, viene precisato che:

- ⇒ 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 D.P.R. 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;

**Aliquota
ridotta, beni
significativi e
Reverse
charge**

- ⇒ 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 D.P.R. n. 633 del 1972.

Può accadere che oggetto dell'intervento di manutenzione ordinaria alla quale è applicabile l'aliquota IVA ridotta sia una prestazione di servizi a cui è applicabile il Reverse charge.

È il caso ad esempio della **cessione con posa in opera della caldaia**.

Qualora tale operazione sia qualificabile come "prestazione di servizi" andrà applicato il Reverse charge, in quanto tra l'installazione degli impianti è ricompresa **l'installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione**.

43.22.01

Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione.

È stato sostenuto che il committente nell'integrare la fattura doveva applicare:

- ⇒ l'aliquota IVA del 10% per i beni cosiddetti di "**valore significativo**"; l'aliquota ridotta si applica **solo fino a concorrenza del valore della prestazione, considerato al netto del valore dei predetti beni**;
- ⇒ con l'aliquota del 22% per la restante parte del corrispettivo.



Esempio

Corrispettivo fornitura con posa impianti di riscaldamento per euro 20.000

Caldaia valore di euro 12.000

20.000 – 12.000 = 8.000 (valore della prestazione, compreso materie prime e semilavorati)

L'aliquota del 10% si applicherà:

- **al valore della prestazione pari ad 8.000 euro;**
- **e al corrispettivo per la caldaia per euro 8.000.00. La restante parte (4.000) scontrerà l'aliquota IVA del 22%.**

Tale tesi è stata negata dall'Amministrazione Finanziaria nella C.M. 37/E/2015, con una tesi tutt'altro che lineare. È stato infatti affermato, richiamando la precedente C.M. 71/E/2000, 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 D.P.R. n. 633 del 1972, che, come noto, riguarda i soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta.

In sostanza, afferma l'Agenzia, il soggetto passivo non può essere il consumatore finale del servizio.

- Riproduzione riservata -