



Roma, 05 dicembre 2008

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Oggetto: Interpello – Tabella A, Parte III, n. 127sexies e septies – Art. 17, comma 6, DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – ALFA S.r.l.

La Direzione Regionale della ... ha trasmesso un'istanza di interpello, formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui la ALFA S.r.l. ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario ai fini IVA della fattispecie di seguito esposta.

Quesito

La Società ALFA S.r.l. (nel prosieguo “ALFA” o “la società”) svolge un'attività identificata con codice 45.31.0, della sezione F, della tabella ATECOFIN 2004 (Installazione di impianti elettrici e tecnici) e chiede il trattamento tributario da riservare, ai fini IVA, alla commercializzazione ed installazione di impianti fotovoltaici. La società acquista i singoli componenti del “kit solare” e i materiali necessari da un rivenditore all'ingrosso; l'installazione, ove il cliente la richieda, è affidata dalla società istante ad artigiani o ad altre aziende.

L'installazione è fatta in alcuni casi sulla base di accordi denominati dalle parti come “appalto”; in altri casi la società istante fornisce un bene con posa in opera. In altre occasioni, ancora, al cliente vengono semplicemente ceduti solo i componenti ed i materiali generici per la realizzazione dell'impianto, senza che la società si occupi della relativa installazione.

Il cliente può essere l'utilizzatore finale dell'impianto fotovoltaico (privato o azienda o altro ente) oppure un costruttore edile che agisce quale

appaltatore della costruzione o della ristrutturazione dell'immobile su cui è installato l'impianto.

In considerazione di quanto premesso, la Società istante propone i quesiti seguenti:

1) chiede per la corretta applicazione del disposto di cui:

a) **al numero 127-sexies), Tabella A, parte III, DPR n. 633 del 1972**, quali sono i beni che possono non essere classificati come materie prime o semilavorati, forniti ad ALFA ed impiegati (dalla stessa società o direttamente dai suoi clienti) nella *“costruzione degli impianti di produzione e reti di distribuzione calore energia e di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica ed eolica”*;

b) **al numero 127-septies), Tabella A, parte III, DPR n. 633 del 1972**, quali sono i servizi agevolabili attinenti la realizzazione dell'impianto, ossia quando i lavori svolti per ALFA possano essere considerati *“prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi... omissis... alla costruzione degli impianti di produzione e reti di distribuzione calore energia e di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica”*.

In correlazione a detto quesito, la Società istante chiede, inoltre, se l'applicazione dell'IVA ordinaria, anziché agevolata, nei casi di cui ai punti a) e b) comporterebbe in capo ad ALFA l'indetraibilità parziale dell'IVA assolta su detti acquisti per la misura eccedente il 10 per cento.

2) domanda se l'attività di ALFA debba essere considerata come prestazione di servizio svolta nel settore edile compresa nella sezione F della tabella “ATECOFIN” e quindi se debba essere soggetta al meccanismo del reverse-charge ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lett. a), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 sia nel caso in cui sia regolata da un accordo dalle parti denominato “appalto”, sia nel caso in cui derivi da un ordine di fornitura con posa in opera.

Soluzione prospettata

Quesito n. 1

a) Poiché è applicabile l'aliquota del 10 per cento sugli acquisti dei beni (con esclusione delle materie prime o semilavorati) forniti per la costruzione di impianti foto-voltaici, l'agevolazione sarà applicabile quando ALFA acquisti tutti i beni che sono indicati nell'elenco allegato n. 6 all'istanza.

La Società ritiene che i beni agevolati assoggettati all'aliquota del 10 per cento ex punto 127-sexies) dovranno essere identificabili attraverso un DDT emesso per la consegna presso il cliente dal quale ALFA ha avuto l'incarico di costruire l'impianto fotovoltaico o da altro documento o atto che ne dimostri l'utilizzo nella costruzione dell'impianto.

Questo per permettere il riscontro dei materiali destinati alla costruzione di un impianto, distinguendoli da quelli acquistati per la rivendita senza installazione o per il magazzino.

Ad ogni modo, trattandosi di un'agevolazione applicabile su dichiarazione dell'acquirente, non vi saranno conseguenze sulla detraibilità dell'IVA assolta sull'acquisto: ALFA potrà detrarre l'imposta assolta nella misura del 20 per cento pur nel caso in cui il venditore avrebbe potuto applicare la misura ridotta del 10 per cento (a seguito di attestazione di spettanza dell'agevolazione resa dall'istante). In mancanza di quest'ultima attestazione, l'IVA del 20 per cento è correttamente applicata e, quindi, interamente detraibile.

b) Per quel che riguarda l'esecuzione dei servizi connessi alla costruzione dell'impianto e vista la possibile estensione dell'agevolazione ai contratti di subappalto, ALFA ritiene di dover ricevere le fatture dai propri fornitori terzi con l'applicazione dell'IVA ridotta del 10 per cento, sia che abbia instaurato col proprio cliente un rapporto di fornitura con posa in opera, sia che abbia concluso col proprio cliente un appalto e sia che con l'installatore concluda un contratto di prestazione d'opera o di appalto o subappalto.

Quel che il legislatore ha inteso agevolare è il servizio di installazione dell'impianto di produzione di energia da fonti alternative, non certo la categoria dei contratti che siano giuridicamente definibili come di appalto o di sub-appalto: anche in questo caso la Società non dovrebbe subire conseguenze sulla

detraibilità dell'IVA assolta al 20 per cento piuttosto che al 10 per cento all'atto dell'acquisto del servizio.

Quesito n. 2

Nonostante il codice attività rientri nella sezione F della tabella dei codici ATECOFIN, la società ritiene che l'impianto fotovoltaico, anche se oggetto di un contratto di appalto, sia da considerarsi un bene finito, il cui valore prevale su quello della manodopera necessaria ai fini della sua installazione. In sostanza, e prescindendo dalla forma contrattuale scelta dalle parti, la società istante, richiamando la risoluzione 16 giugno 2008, n. 246/E, asserisce che la concreta attività svolta consiste nella fornitura di beni, dal momento che, anche a seguito della installazione, questi ultimi non possono essere considerati "diversi e nuovi rispetto al complesso dei materiali impiegati".

Pertanto, la società ALFA ritiene di non dover applicare il meccanismo del reverse-charge, né alle fatture emesse né a quelle ricevute dai propri fornitori incaricati dell'installazione.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Per quanto attiene al quesito di cui al n. 1, lettera a), si precisa che la verifica se i materiali elencati nell'allegato 6 all'istanza possano essere considerati beni finiti attiene a questioni di fatto che non possono essere valutate in sede di interpello. Pertanto, prescindendo da tale disamina, si ribadiscono i principi già enunciati nelle risoluzioni 27 settembre 2007, n. 269/E (menzionata dall'interpellante stesso) e 30 marzo 1998, n. 22/E, nonché con la circolare n. 1/E del 2 marzo 1994 (portate a conoscenza del contribuente attraverso la pubblicazione nella banca dati "documentazione tributaria" gratuitamente consultabile tramite il sito internet dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.it).

Il n. 127-sexies della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta per i beni, escluse

le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, tra l'altro, degli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica o eolica.

Nella circolare n. 1/E del 2 marzo 1994 (capitolo II, paragrafo 8), è stato precisato che per "beni finiti" cui si applicano le aliquote agevolate si intendono quelli che anche successivamente al loro impiego nella costruzione o nell'intervento di recupero non perdono la loro individualità, pur incorporandosi nell'immobile. Come già chiarito con la circolare n. 14 del 17 aprile 1981, non sono da considerare beni finiti quelli che, pur essendo prodotti finiti per il cedente, costituiscono materie prime e semilavorate per il cessionario (es. mattoni, maioliche, chiodi, etc.).

La formulazione della disposizione di cui al menzionato n. 127-sexies appare esplicita nello stabilire sia la natura del bene sia il fine al quale il bene deve essere destinato; l'applicazione dell'aliquota ridotta, prevista solo nella fase finale di commercializzazione dei beni, è subordinata, pertanto, al rilascio di una dichiarazione da parte dell'acquirente circa la utilizzazione dei beni stessi ed è estensibile anche alle relative prestazioni di posa in opera da parte del soggetto cedente, purché le stesse si configurino come operazioni accessorie nei sensi indicati dall'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972.

Alle cessioni dei beni finiti (ovvero dei beni diversi sia dalle materie prime sia dai semilavorati), forniti per la costruzione degli impianti di produzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica o eolica, è applicabile l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento esclusivamente se detti beni sono acquistati da soggetti che rilasciano, sotto la propria responsabilità, un'apposita dichiarazione al cedente dalla quale risulti che i beni acquistati sono destinati ad essere impiegati per l'installazione o costruzione degli impianti in argomento; l'aliquota agevolata prevista dal n. 127-sexies spetta, pertanto, esclusivamente per le cessioni che intervengono nell'ultima fase di commercializzazione del bene e non anche nei confronti delle cessioni poste in essere da soggetti operanti nelle relative fasi intermedie (ris. 269 del 2007).

Per quanto riguarda eventuali limitazioni alla detraibilità dell'IVA assolta a monte sull'acquisto dei beni necessari alla costruzione degli impianti fotovoltaici occorre fare riferimento ai criteri generali dettati dall'art. 19, comma 1, del DPR n. 633 del 1972 il quale dispone che la detrazione è ammessa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio di impresa, arte o professione.

A nulla rileva il fatto che l'aliquota IVA applicata dal fornitore sia quella ordinaria del 20 per cento ovvero sia quella agevolata del 10 per cento (applicabile, come correttamente rilevato dall'istante, solo a seguito di dichiarazione apposita rilasciata dall'acquirente); questa circostanza non inficia, infatti, il principio suddetto (statuito dall'art. 19, comma 1, del DPR n. 633 del 1972) che presiede alla detraibilità a monte dell'IVA, pur nel rispetto del comma 2 dell'art. 19 citato, ai sensi del quale "non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta". Ciò è in coerenza con quanto prescritto dall'art. 168 della Direttiva IVA n. 2006/112/CE (sul punto, per tutte, sentenza Cass. civ., Sez. V, n. 4419 del 26/03/2003; n. 12756 del 2/09/2002; n. 8786 del 27/06/2001) che riconosce il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai beni e servizi acquistati limitatamente alle ipotesi in cui i medesimi siano impiegati per l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta.

Con riferimento al quesito n. 1, lettera b), il n. 127 septies della Tab. A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, dispone che possono essere agevolate le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione, tra l'altro, delle opere di cui al precedente n. 127-quinquies (tra cui gli impianti di produzione e distribuzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica).

Al riguardo si ricorda che in passato è stato affermato (Circ. 21 febbraio 1973, n. 20, emanata dalla Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte Indirette sugli Affari e circolare 7 aprile 2000, n. 71/E emanata dal Dipartimento delle Entrate del Ministero delle finanze) che ai subappalti si applica lo stesso

trattamento tributario previsto per gli appalti, considerato che essi concorrono alla realizzazione dell'opera finale.

In merito al contratto d'opera, cui la società afferma, talvolta, di fare ricorso, si osserva che tale tipologia negoziale prevista dall'art. 2222 del codice civile, si ha *“quando una persona si obbliga a compiere un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione, nei confronti del committente”*. Esso si distingue dal contratto di appalto, disciplinato dagli artt. 1655 e seguenti, in quanto solo l'appaltatore è un vero e proprio imprenditore, che organizza autonomamente i mezzi necessari per portare a termine l'appalto, assumendo su di sé il rischio economico dell'impresa.

Come affermato nella risoluzione ministeriale 10 dicembre 1994, n. 18/E, in forza di tali figure contrattuali, il prestatore del servizio si obbliga a fornire un risultato finale a mezzo del suo facere. È evidente che oltre alle prestazioni personali l'obbligato può utilizzare, e normalmente utilizza, altri fattori, ed in particolare beni necessari per l'esecuzione dell'opera e prestazioni lavorative altrui. Ciò non toglie, tuttavia, che oggetto della sua obbligazione è solamente la prestazione complessiva che si concretizza in un risultato predeterminato. È appena il caso di rammentare che sia il contratto d'appalto che il contratto d'opera danno luogo a prestazioni di servizi rilevanti, ai fini dell'Iva, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Inoltre, l'art. 16, comma 3, del DPR n. 633 del 1972 dispone testualmente che *“per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni ... l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti...”*.

Ancora, nella circolare 29 dicembre 2006, n. 37/E, relativa all'applicazione del reverse charge nell'edilizia, è stato affermato che i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumono rilevanza non solo se resi sulla base di un contratto riconducibile alla tipologia dell'appalto, ma anche se effettuati in base ad un contratto di prestazione d'opera.

Tutto ciò premesso, deve ritenersi, pertanto, che la previsione dell'aliquota agevolata riferita alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto può applicarsi anche in presenza di contratti d'opera che hanno per oggetto la realizzazione di una delle opere agevolate.

Si ricorda, in ogni caso, che ai fini della qualificazione del rapporto giuridico come contratto d'appalto, prestazione d'opera o fornitura con posa in opera è necessario attribuire rilevanza non già al nomen iuris attribuito dalle parti al contratto, bensì agli effetti da questo prodotti in base alla comune intenzione delle stesse, senza limitarsi al dato letterale delle parole, conformemente a quanto disposto dall'art. 1362 del codice civile.

Per quanto riguarda il quesito n. 2, relativo all'applicabilità alla fattispecie in esame del meccanismo del reverse charge, si fa presente quanto segue.

L'art. 17, comma 6, lettera *a*), del DPR n. 633 del 1972, così come modificato dall'articolo 35, comma 5, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, stabilisce che il regime IVA dell'inversione contabile *“si applica alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore”*.

Il regime del reverse-charge, dunque, si applica limitatamente alle prestazioni di servizi rese nel settore edile.

Come chiarito nella circolare n. 37 del 2006, l'appartenenza dei soggetti interessati al settore edile deve essere verificata attraverso il confronto del codice attività dell'appaltatore e del subappaltatore con la tabella ATECOFIN 2004 (ora sostituita dalla tabella ATECO 2007) che, alla sezione F, elenca le attività riconducibili al settore delle Costruzioni.

In secondo luogo è necessaria l'esistenza di un rapporto di subappalto. La norma, infatti, specifica che le prestazioni devono essere rese da soggetti subappaltatori nei confronti di un altro soggetto che a sua volta si pone come appaltatore principale o subappaltatore.

La circolare n. 11 del 16 febbraio 2007 (punto n. 5.2) ha precisato che il requisito relativo allo svolgimento di un'attività edile ai fini dell'applicazione del reverse-charge deve sussistere sia in capo al soggetto appaltatore sia al soggetto subappaltatore.

Per quanto riguarda la natura del contratto, se la pattuizione ha ad oggetto la fornitura di beni con posa in opera il regime del reverse-charge non è applicabile poiché, in tal caso, l'operazione concretizza non una prestazione di servizi ma una cessione di beni, in cui la manodopera risulta accessoria rispetto al bene fornito (cfr. risoluzione 28 giugno 2007, n. 148/E).

Si ribadisce che ai fini della qualificazione del rapporto giuridico come appalto, prestazione d'opera o fornitura con posa in opera è necessario attribuire rilevanza non già al nomen iuris attribuito dalle parti al contratto, bensì agli effetti da questo prodotti in base alla comune intenzione delle stesse, espressa dalle clausole contrattuali.

Nella fattispecie rappresentata, la società ALFA opera con il codice attività 45.31.0 (Installazione di impianti elettrici e tecnici) della tabella ATECOFIN 2004. Il citato codice, inserito nella sezione F (Costruzioni), identifica un'attività svolta nel settore edile.

La società istante, tuttavia, fa presente che l'attività di fatto svolta è quella di commercio ed installazione degli impianti fotovoltaici. In alcuni casi la società istante si occupa della cessione dei componenti del "kit solare" e dei materiali generici per la realizzazione dell'impianto fotovoltaico acquistati presso i rivenditori all'ingrosso. In altri casi, la stessa si occupa oltre che della fornitura dei materiali e dei componenti del "kit solare" anche della relativa installazione realizzata mediante affidamento in subappalto ad artigiani o ad altre aziende.

Si noti che la nuova classificazione delle attività economiche ATECO 2007 ha specificato più dettagliatamente il codice attività 45.31.0 della classificazione ATECOFIN 2004. In particolare, il citato codice corrisponde ora al nuovo codice attività 43.21.01 - Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione) - che a sua volta contiene, tra l'altro, l'installazione di impianti fotovoltaici.

Il codice attività 43.21.01 è, inoltre, inserito nella sezione relativa alle "Costruzioni" e non è, pertanto, riferibile all'attività di commercio dei medesimi impianti.

I soggetti che forniscono alla società ALFA i singoli componenti del "kit solare" e il materiale generico svolgono attività di commercio; pertanto, l'attività da questi ultimi svolta non può essere ricompresa nella sezione della tabella ATECO 2007 relativa alle Costruzioni.

Né può considerarsi svolgimento di un'attività di costruzione edile la semplice cessione, da parte della società istante, dei materiali e dei componenti l'impianto fotovoltaico acquistati a loro volta da un rivenditore all'ingrosso. In tale ipotesi, pertanto, è escluso che possa trovare applicazione il regime del reverse-charge.

Diverso è il caso in cui la società istante provvede non solo all'acquisto dei componenti dell'impianto e del materiale generico necessario, ma anche all'installazione dello stesso, incaricando artigiani o altre aziende specializzate.

In tale ipotesi, poiché gli artigiani o le aziende che provvedono alla installazione dell'impianto svolgono un'attività riconducibile al settore edile, si verificano i presupposti utili ai fini dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, poiché:

- esistono un appaltatore (ALFA Srl) e un subappaltatore (artigiano o altra azienda);
- entrambi svolgono un'attività edile riconducibile ad una delle attività elencate nella sezione "Costruzioni" della tabella ATECO 2007;

- oggetto del contratto è una prestazione di servizi, ossia l'installazione presso il cliente dell'impianto fotovoltaico richiesto.

Al riguardo si ritiene che il rapporto giuridico tra le parti debba essere ricondotto, ai fini in discorso, al contratto di subappalto. Ciò in quanto si ritiene che l'attività svolta sia sostanzialmente diretta alla realizzazione di un impianto complesso, costituente un "quid novi" rispetto ai materiali impiegati, che devono essere adattati alle particolari condizioni della superficie interessata dall'opera.

Tali considerazioni fanno ritenere, pertanto, che, ricorrendo le condizioni sopra specificate, l'attività di installazione dell'impianto fotovoltaico eseguito attraverso l'intervento di altri soggetti economici, realizza i presupposti che determinano l'applicazione dell'inversione contabile alle prestazioni da questi ultimi rese in favore della società istante.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente, ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del DM 26 aprile 2001, n. 209.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.