IVA NEL SETTORE EDILE
- seconda parte -

Dott.ssa Roberta De Pirro

Milano, 26 aprile 2022

PRIMA PARTE – *Reverse charge* nel settore edile e servizi connessi

1. Estensione del *reverse charge* nell'ambito del settore edile e dei servizi connessi
2. Ambito oggettivo e soggettivo di applicazione
3. Ambito oggettivo: codici attività ATECO 2007
4. Prestazioni relative a «edifici»
5. Servizi di pulizia negli «edifici»
6. Appalto di servizi
7. Contratto unico di manutenzione straordinaria
8. Cessione con posa in opera o appalto?
9. Installazione di impianti
10. Installazione di impianti funzionali allo svolgimento di un'attività industriale e non al funzionamento dell'edificio
11. Attività di manutenzione e riparazione di impianti
12. Servizi di allacciamento ed attivazione delle forniture di gas, energia elettrica e acqua

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Estensione del *reverse charge* nell'ambito del settore edile e dei servizi connessi

- La lettera a-*ter*, del comma 6 dell'articolo 17 del DPR n. 633/1972 ha esteso, **dal 1° gennaio 2015**, l'obbligo di applicazione del meccanismo del reverse charge alle «***prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici*».**

La novella trova base giuridica comunitaria nell'articolo 199 della Direttiva 2006/112/CE secondo cui «*gli Stati possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate prestazioni di servizi di costruzione,* ***inclusi i servizi di riparazione****, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a* ***beni immobili***».

- Per effetto dell'introduzione della disposizione di cui alla lettera a-ter) dell'articolo 17, sesto comma, del DPR n. 633/1972, l'obbligo di inversione contabile viene ora esteso alle seguenti prestazioni relative ad edifici:
  - ✓ servizi di pulizia;
  - ✓ demolizione;
  - ✓ installazione di impianti;
  - ✓ completamento.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Estensione del *reverse charge* nell'ambito del settore edile e dei servizi connessi

- Come si evince dal dettato della lett. a-ter), l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile riguarda, quindi, attività relative al comparto edile (prestazioni di demolizione, installazione di impianti e completamento di edifici) già interessate dal *reverse charge* alle condizioni di cui alla lettera a) dell'articolo 17, comma 6, del DPR n. 633/1972, e, al contempo, interessa **nuovi settori collegati non** rientranti nel comparto edile propriamente inteso, come i servizi di pulizia relativi ad edifici.

- A tale proposito, si osserva che il contenuto della lettera a-ter) risulta **oggettivamente contiguo e complementare** rispetto alla previsione di cui alla lettera a) del medesimo sesto comma dell'art. 17, ma, al contempo, se ne differenzia sotto molteplici aspetti.

- Differenti sono, infatti, i **presupposti e l'ambito applicativo** della lettera a-ter) rispetto a quelli relativi alla lettera a) del sesto comma dell'articolo 17 del DPR 633/1972.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Ambito oggettivo e soggettivo di applicazione

- Per le prestazioni di cui alla lett. a-ter il meccanismo del *reverse charge* si applica, a prescindere:
  - ✓ dal rapporto contrattuale stipulato tra le parti;
  - ✓ dalla tipologia di attività esercitata dalla parti.

«*Il reverse charge riguarderebbe* ***non*** *soltanto le opere effettuate nei contratti di subappalto, bensì tutte le prestazioni rese nei rapporti B2B, anche nei confronti dei committenti che* ***non*** *operano nel settore edile o dei contraenti generali*» *(cfr.* relazione tecnica legge stabilità 2015).

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Ambito oggettivo e soggettivo di applicazione

- I soggetti passivi che rendono i servizi di cui alla lettera a-ter), devono applicare il *reverse charge* **indipendentemente** dalla circostanza che si tratti di prestatori che operano nel settore edile, ossia che svolgono un'attività economica compresa nei codici della sezione F della classificazione delle attività economiche ATECO.

- Il sistema del *reverse charge* si applica, inoltre, a **prescindere** dalla circostanza che le prestazioni siano rese:
  - ✓ dal subappaltatore 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;
  - ✓ nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Ambito oggettivo: codici attività ATECO 2007

- **Demolizione**
  - ✓ 43.11.00 «Demolizione»

- **Installazione di impianti relativi ad edifici**
  - ✓ 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 antivibrazioni»;
  - ✓ 43.29.09 «Altri lavori di costruzione e installazione n.c.a. (limitatamente alle prestazioni riferite ad edifici)».

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Ambito oggettivo: codici attività ATECO 2007

- **Completamento di edifici**
  - ✓ 43.31.00 Intonacatura e stuccatura;
  - ✓ 43.32.01 Posa in opera di casseforti, forzieri e porte blindate;
  - ✓ 43.32.02 Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili;
  - ✓ 43.33.00 Rivestimento di pavimenti e di muri;
  - ✓ 43.34.00 Tinteggiatura e posa in opera di vetri;
  - ✓ 43.39.01 Attività non specializzate di lavori edili – muratori;
  - ✓ 43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici n.c.a.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Ambito oggettivo: codici attività ATECO 2007

- Dalla suddetta elencazione emerge che:
  - ✓ le prestazioni consistenti nel **rifacimento della facciata di un edificio** possono ritenersi comprese fra i servizi di completamento e, conseguentemente, assoggettate al meccanismo del *reverse charge*;
  - ✓ debbano essere escluse dal meccanismo dell'inversione contabile le **prestazioni di servizi relative alla preparazione del cantiere** di cui al codice ATECO 2007 43.12, in quanto le stesse non sono riferibili alla fase del completamento, bensì a quella propedeutica della costruzione;
  - ✓ in presenza di un **unico contratto**, comprensivo di una pluralità di prestazioni di servizi in parte soggette al regime dell'inversione contabile e in parte soggette all'applicazione dell'IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere alla **scomposizione delle operazioni**, individuando le singole prestazioni assoggettabili al regime del *reverse charge*. Ciò in quanto il **meccanismo dell'inversione contabile**, attesa la finalità antifrode, costituisce la **regola prioritaria**.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Ambito oggettivo: codici attività ATECO 2007

Si pensi, ad esempio, ad un contratto che preveda l'installazione di impianti, unitamente allo svolgimento di altre generiche prestazioni di servizi non rientranti nel meccanismo dell'inversione contabile. In tal caso, si dovrà procedere alla scomposizione delle operazioni oggetto del contratto, distinguendo le singole prestazioni assoggettabili al regime del *reverse charge* (nell'esempio, il servizio di installazione di impianti) da quelle assoggettabili ad IVA secondo le regole ordinarie.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Subappalti per lavori edili

- Tuttavia, stante la **complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili** nel settore edile, la scomposizione delle singole prestazioni nell'ipotesi di un contratto unico di appalto – comprensivo anche di prestazioni soggette a reverse charge ai sensi della lettera a-ter) – avente ad oggetto la costruzione di un edificio ovvero interventi di restauro, di risanamento conservativo e interventi di ristrutturazione edilizia potrebbe risultare difficile. In una logica di semplificazione, si ritiene che, anche con riferimento alla prestazioni riconducibili alla lettera a-ter), trovino applicazione le *regole ordinarie e non il meccanismo del reverse charge*.

Così, ad esempio, in presenza di un contratto avente ad oggetto la ristrutturazione di un edificio in cui è prevista anche l'installazione di uno o più impianti, **non** si dovrà procedere alla scomposizione del contratto, distinguendo l'installazione di impianti dagli interventi, ma si applicherà l'IVA secondo le **modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale**.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Prestazioni relative a «edifici»

- **«Servizi relativi ad edifici»**: deve ritenersi che siano esclusi dallambito di applicazione della normativa nazionale le prestazioni di servizi effettuate in relazione a beni immobili non qualificabili come «edifici».

Si definisce **edificio** "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 ad un interno edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti". (*cfr.* art. 2 DLgs n. 192/2005)

Per «**edificio** e fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie e 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» (R.M. n. 46E/1998 e C. lavori pubblici del 23.07.1960, n. 1820).

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Prestazioni relative a «edifici»

- Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate, Circolare del 27 marzo 2015, n. 14/E, l'applicazione del *reverse charge* deve intendersi riferita:
  - ✓ sia ai 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);
  - ✓ agli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F3 e le "unità in corso di definizione" rientranti nella categoria catastale F4.

- Pertanto, si ritiene che **non rientrino**, nella nozione di edificio e vadano, quindi, escluse dal meccanismo del *reverse charge* le prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter) aventi ad oggetto, ad esempio, **terreni, parti del suolo, parcheggi**, **piscine, giardini**, etc., **salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso** (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.).

- 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.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Servizi di pulizia negli «edifici»

- Per l'individuazione delle prestazioni rientranti nella nozione di **servizi di pulizia** si può fare riferimento alle attività ricomprese nei codici attività della Tabella ATECO 2007.

- Sono, dunque, da ricomprendere nell'ambito applicativo della lettera a-ter) le attività classificate come servizi di pulizia dalla Tabella Ateco 2007, a condizione che questi ultimi siano riferiti esclusivamente ad edifici:

  - ✓ 81.21.00 Pulizia generale (non specializzata) di edifici;
  - ✓ 81.22.02 Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali.

  Devono intendersi **escluse** dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile le attività di pulizia specializzata di impianti e macchinari industriali, in quanto **non** rientranti nella nozione di edifici.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Servizi di pulizia negli «edifici»

- **Non** rientrano nella nozione di edificio i parcheggi, le piscine, i giardini, salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio (es. piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti etc....) (*cfr.* C.M. n. 14/E/2015), pertanto sono esclusi dal meccanismo del *reverse charge* i servizi di pulizia ad essi relativi.

Parcheggi interrati e parcheggi collocati sul lastrico solare dell'edificio e servizi di cui alla lett. a-*ter*) del comma 6, art. 17, DPR n. 633/1972:

Reverse charge o no?

Con riferimento ai parcheggi interrati o collocati sul lastrico solare dell'edificio, l'Agenzia delle entrate ha ammesso l'applicazione del *reverse charge*, in quanto parte integrante dell'edifico, di diversa opinione è nel caso di parcheggi antistanti ad un edificio, in quanto non costituiscono parte integrante di esso (*cfr.* C.M. n. 37/E/2015)

Cosa succede nel caso di un di contratto unico?

Il fornitore dei servizi in parola dovrà scomporre il corrispettivo e assoggettare ad IVA con modalità ordinarie i servizi di pulizia relativi ai parcheggi "scoperti" e al meccanismo del *reverse charge* quelli inerenti agli edifici e ai parcheggi interrati?

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Appalto di servizi

- Per **appalto di servizi** si intende il contratto con cui una parte (detta appaltatore) assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, l'obbligazione di compiere in favore di un'altra (detta committente) uno o più servizi.

Prevalenza del facere sul dare o del dare sul facere

In linea di principio la distinzione tra **contratto di vendita** e **contratto di appalto** dipende dalla **causa contrattuale**, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti.

Se il programma negoziale posto in essere dalle parti ha come scopo principale la **cessione di un bene** e **l'esecuzione dell'opera** è esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente **senza** modificarne la natura, il contratto è senz'altro qualificabile quale cessione con posa in opera (**prevalenza del dare sul facere**).

Se al contrario, la volontà principale delle parti è quella di addivenire ad un **risultato diverso** rispetto a quello del complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora si è in presenza di una prestazione di servizi (**prevalenza del facere sul dare**).

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Contratto unico di manutenzione straordinaria

- Nell'ambito di un **contratto unico di appalto**, avente ad oggetto interventi di **manutenzione straordinaria e comprensivo anche di una pluralità di servizi** in parte soggetti al meccanismo del *reverse charge* **occorre scomporre l'operazione.**

- Tuttavia, nel caso di un contratto unico, avente ad oggetto il **frazionamento di un'unità immobiliare**, senza modificare la volumetria complessiva dell'edificio e la sua originaria destinazione d'uso, in cui è prevista anche l'installazione di impianti, **non si deve procedere alla scomposizione del contratto**, ma si deve **applicare l'IVA secondo le modalità ordinarie all'intera fattispecie contrattuale**. Tra le prestazioni qualificabili come manutenzione straordinaria sono ricompresi anche gli interventi di **frazionamento e accorpamento di unità immobiliari** che in precedenza erano annoverati tra quelli di **ristrutturazione edilizia** (*cfr.* CM 37/E 2015).

- Allo stesso modo, anche nel caso di un **contratto unico** che prevede la **demolizione e la successiva costruzione di un edificio** devono trovare applicazione le regole ordinarie per la liquidazione dell'imposta.

Anche gli interventi di **manutenzione straordinaria**, a seguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 133/2014, si qualificano sempre più di frequente per essere un **complesso di prestazioni inscindibili**, non considerabili in maniera separata ed autonoma tra di loro.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Cessione con posa in opera o appalto?

- Nel caso di **posa in opera** qualificandosi come prestazione accessoria e funzionale ad una **cessione di beni,** l' **IVA** si applica **secondo le modalità ordinarie.**

- Nel caso di un **contratto di appalto** – prestazione di servizi – trova applicazione il **meccanismo del reverse charge**

Linee guida per la corretta qualificazione

- il valore del bene rispetto a quello della prestazione;
- le modalità con cui è stato stipulato il contratto/ordine d'acquisto;
- se il bene fornito è standard oppure è stato modificato per essere adattato alle precise esigenze del cliente;
- se il bene fornito gode di una piena autonomia o diventa tale soltanto dopo l'installazione;
- se considerando l'operazione nel suo complesso prevale l'obbligazione del «dare» rispetto a quella del «facere».

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Installazione di impianti

- Le prestazioni di servizi di cui alla lettera a-ter del comma 6 dell'articolo 17 del DPR n. 633/1972 su **impianti posizionati**, per necessità funzionali e logistiche, in parte **esternamente ed in parte internamente** all'edificio:

Reverse charge o no?

- In un'ottica di semplificazione, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto opportuno valorizzare **l'unicità dell'impianto** che **complessivamente serve l'edificio**, anche se alcune delle parti che lo compongono sono posizionate all'esterno dello stesso.

- Ogni volta in cui l'istallazione di un impianto sia **funzionale** e **servente** al funzionamento di un edificio, anche se lo stesso è in parte posizionato all'esterno dello stesso, si applica il meccanismo del *reverse charge*, in un'ottica di valorizzazione dell'«**unicità dello stesso».**

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Installazione di impianti

Esplicazioni

- un impianto di videosorveglianza perimetrale, gestito da una centralina posta all'interno dell' edificio e da telecamere esterne;
- un impianto citofonico che necessita di apparecchiature da collocare all'esterno dell' edificio;
- un impianto di climatizzazione, con motore esterno collegato agli split posti all'interno dell' edificio;
- un impianto idraulico con turbine esterne.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Installazione di impianti – casi specifici

- L'installazione di impianti fotovoltaici integrati e semi-integrati agli edifici di applica il meccanismo del *reverse charge* a condizione che gli stessi **non** costituiscano un **fabbricato autonomo** rispetto all'edificio sottostante (ossia non siano accatastati in D/1); allo stesso modo anche all'installazione di impianti fotovoltaici realizzati su aree di pertinenza di fabbricati, se accatastati, si applica il reverse charge.

- Nel caso di **installazione e manutenzione di impianti antincendio**, si applica il meccanismo del *reverse charge* nel caso di installazione di porte tagliafuoco e uscite di sicurezza in quanto esse devono considerarsi impianti di protezione sia pure passiva contro gli incendi. Diversamente, nel caso di installazione e manutenzione di estintori, manichette e maschere si applica il meccanismo dell'inversione contabile soltanto se essi sono parte integrante di un impianto di protezione attiva rispondente alle prescrizione e dettami di cui al DM 20 dicembre 2012.

(Circolare Agenzia delle Entrate n. 37/E/2015)

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

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

- Nel caso in cui l'attività di installazione di impianti sia riconducibile al codice ATECO 33.20.09 "*Installazione di altre macchine ed apparecchiature industriali*" **non** trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile. A tal riguardo si consideri, ad esempio, l'installazione di impianti di refrigerazione ad uso industriale, come nel caso di magazzini frigoriferi finalizzati alla conservazione, lavorazione e successiva distribuzione di prodotti agricoli ed alimentari.

- Nel caso in cui l'istallazione 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*.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Attività di manutenzione e riparazione di impianti

- Il meccanismo del *reverse charge* si applica anche:
  - ✓ alle prestazioni di manutenzione e riparazione;
  - ✓ alla riparazione e/o ammodernamento di impianti, anche mediante la sostituzione di parti danneggiate o divenute obsolete;
  - ✓ alle prestazioni rese da terzi, su incarico della società che commercializza i beni da installare;
  - ✓ ai diritti fissi di chiamata e agli interventi di manutenzione con canone di abbonamento.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Servizi di allacciamento ed attivazione delle forniture di gas, energia elettrica e acqua

Allacciamento: operazione che riguarda l'installazione del complesso di tubazioni ed apparecchiature che costituiscono gli impianti necessari a fornire il gas al cliente finale

***Reverse charge* o no?**

L'Agenzia ha sostenuto che i servizi di allacciamento sono indispensabili per l'erogazione del gas, energia elettrica e acqua (*Cfr.* Corte di Giustizia UE, sentenza del 3 aprile 2008, relativa alla causa C-442/05). In altri termini, i servizi di allacciamento **non sono riconducibili** all'attività di installazione di impianti, ma costituiscono parte integrante ed indispensabile per la fornitura del servizio. Pertanto detti servizi devono **essere esclusi** dall'ambito applicativo del meccanismo del re*verse charge* in quanto accessori alla fornitura.

REVERSE CHARGE
Articolo 17, co. 6, lett. a-ter) del DPR n. 633/1972

Attività di manutenzione e riparazione di impianti

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 l'eventuale installazione del gruppo di misura o la sua sostituzione

***Reverse charge* o no?**

L'Agenzia ha sostenuto che i servizi di attivazione comprendono tutte le operazioni necessarie all'avvio dell'alimentazione del punto di riconsegna (PDR) del gas. Pertanto detti servizi devono **essere esclusi** dall'ambito applicativo del meccanismo del re*verse charge* in quanto propedeutici all'accesso alla fornitura.

SECONDA PARTE – Acquisti di beni da fornitore UE con montaggio in Italia

1. Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

- Ai sensi dell'articolo 7-bis del DPR n. 633/1972 si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni di beni che hanno per oggetto **beni mobili spediti** da altro Stato membro **installati**, **montati**, o **assiemati** nel territorio dello Stato **dal fornitore o per suo conto**.

- Pur trattandosi di un contratto «**misto**» di **dare e di fare**, la fornitura di beni con posa in opera rientra, ai fini IVA, nella categoria dei contratti di **vendita in cui prevale il dare**.

Nella disciplina civilistica interna, in presenza di tali contratti, la prevalenza del dare va riscontrata **nell'effettiva volontà** espressa nel contratto, dovendosi stabilire se le parti hanno voluto dare maggiore rilievo al trasferimento del bene o al processo produttivo dello stesso.

Quando la volontà dei contraenti **non** è rilevabile da un contratto scritto, si è in presenza di:

a) **una cessione**, quando la fornitura riguarda beni prodotti in serie dal fornitore stesso o da lui commercializzati. E ciò anche quando i beni su richiesta del committente subiscano variazioni o adattamenti per forma e dimensione;

b) **un contratto di d'opera, d'appalto o simili**, quando l'assuntore si impegna a consegnare prodotti con caratteristiche **completamente diverse** da quelle dei beni fabbricati in serie o commercializzati. Ovviamente se il **fare prevale sul dare**, si è sempre in presenza di una prestazione di servizi (contratto d'opera, d'appalto o simili), nell'ambito del quale possono rientrare le lavorazioni su beni mobili.

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

- Quando una determinata operazione è definita come «**fornitura con posa in opera**» (es. un operatore A acquista un macchinario da un operatore B e quest'ultimo si impegna a installarlo, montarlo o assiemarlo nei locali di A direttamente con personale proprio, ovvero tramite terzi ma per suo conto), si tratta di una **cessione di beni**, ove la prestazione di servizi, ai sensi dell'articolo 12 del DPR n. 633/1972 - consistente nella posa in opera – risulta essere **accessoria alla prestazione principale** che consiste nella vendita del bene e quindi **ne segue le regole**.

Secondo quanto chiarito nella Circolare n. 13 del 23 febbraio 1994, in caso di acquisto di beni con installazione in Italia da parte del fornitore comunitario o per suo conto, esso «*rileva nella sua **interezza** come fornitura, all'interno dello Stato, anche se la stessa è eseguita in esecuzione di un **contratto di appalto, d'opera e simili***».

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

- In alcuni Stati membri, tuttavia, le regole possono essere diverse rispetto a quelle applicate in Italia, e ciò può creare problemi nelle ipotesi diverse, in cui sia l'operatore nazionale ad effettuare una cessione **con installazione di beni in uno Stato membro**.

- Infatti, quando si realizza al loro interno la fornitura di beni con posa in opera, occorre distinguere tra:

  - la «**cessione**» del bene;
  - la «**prestazione**» di installazione,

  mentre il fornitore non residente che installa i beni **deve necessariamente identificarsi ovvero nominare un rappresentante fiscale** in quel Paese, per rilevare l'operazione secondo determinate regole che devono essere rispettate.

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

- Occorre inoltre considerare anche il caso in cui la posa in opera o l'assemblaggio di un macchinario avvenga da parte di un **operatore terzo**, che **non** sia il fornitore del bene.

- Secondo quanto stabilito dall'articolo 8 del Regolamento 282/2011 «*l'operazione in cui un soggetto passivo si limita a montare diverse parti di un macchinario, tutte fornitegli dal suo cliente, è una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE*», mentre il successivo articolo 34 dispone che «***Ad accezione dei casi in cui i beni da montare diventano parte di beni immobili***, *il luogo della prestazione di servizi resi a una persona non soggetto passivo consistenti unicamente nel montaggio da parte di un soggetto passivo delle diverse parti di un macchinario, tutte fornite al prestatore dal destinatario, è stabilito a norma dell'articolo 54 della direttiva 2006/112/CE*».

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

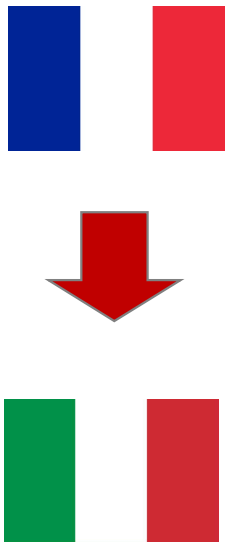
- Questo vuol dire che il **solo assemblaggio** delle differenti parti di un macchinario fornite da uno o più soggetti terzi segue le norme sulla lavorazione di beni mobili qualora lo stesso **non diventi parte di un immobile**.

- Ovviamente le regole sono diverse se il committente è un **soggetto passivo d'imposta** (**tassazione nel Paese del committente**), ovvero un **soggetto non passivo d'imposta** (**tassazione nel Paese di esecuzione dei lavori**).

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

SOGGETTO PASSIVO FR VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA** DEI BENI CHE SONO INSTALLATI IN ITALIA DIRETTAMENTE DAL FORNITORE FRANCESE



L'operazione in questione si qualifica come vendita con posa in opera **rilevante di fini IVA in Italia** (il montaggio del bene si qualifica come accessorio alla cessione quindi ne segue il medesimo trattamento IVA).

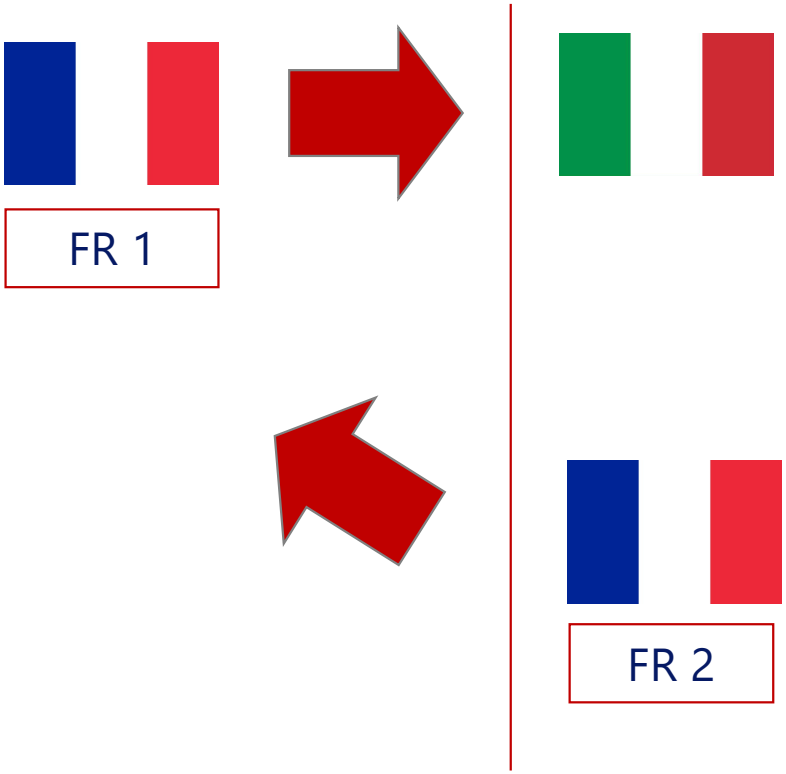
CESSIONE DOMESTICA ex art. 7-bis del DPR n. 633/1972

FR **NON deve identificarsi** in Italia o **ivi nominare un rappresentante fiscale**
FR con **la partita IVA francese** emette fattura per **cessione interna** nei confronti di ITA
ITA riceve la fattura da FR e la integra, mediante il meccanismo del *reverse charge*, con IVA a debito ed IVA a credito (art. 17, co. 2 DPR n. 633/1972).
Non occorre compilare i modelli Intrastat.

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

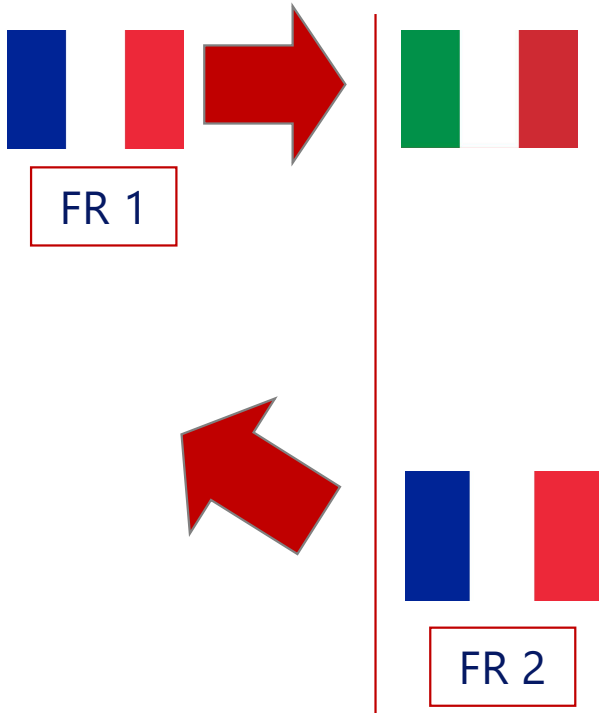
SOGGETTO PASSIVO FR1 VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA** DEI BENI CHE SONO INSTALLATI IN ITALIA DA UN **SOGGETTO TERZO FR2 PER CONTO** DEL FORNITORE FRANCESE



ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

SOGGETTO PASSIVO FR1 VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA** DEI BENI CHE SONO INSTALLATI IN ITALIA DA UN **SOGGETTO TERZO FR2 PER CONTO** DEL FORNITORE FRANCESE



L'operazione in questione si qualifica come vendita con posa in opera **rilevante di fini IVA in Italia** (il montaggio del bene si qualifica come accessorio alla cessione quindi ne segue il medesimo trattamento IVA).

CESSIONE DOMESTICA ex art. 7-bis del DPR n. 633/1972

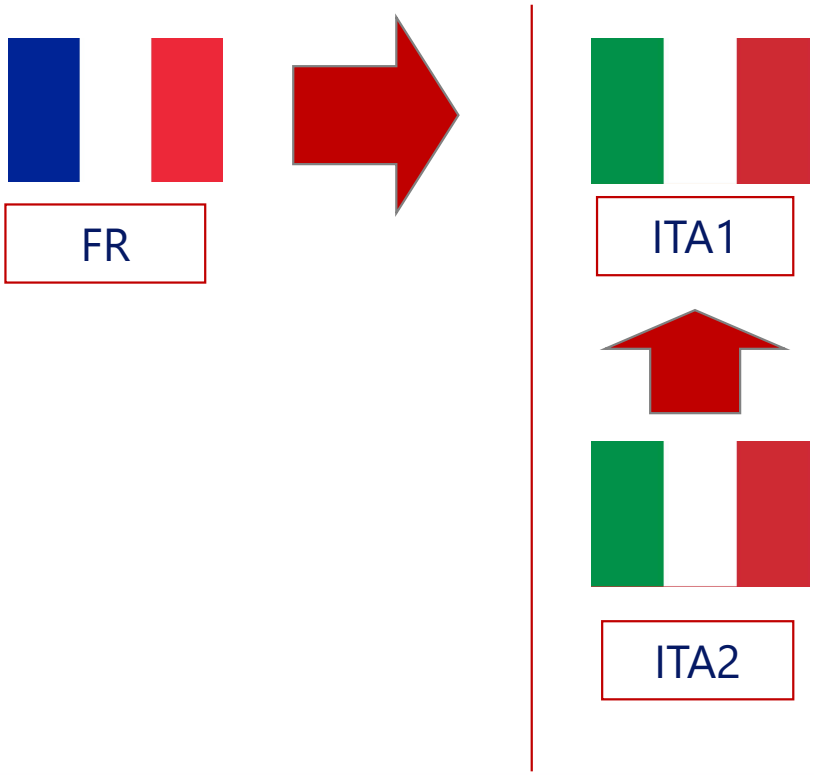
FR1 **NON deve identificarsi** in Italia o **ivi nominare un rappresentante fiscale.** FR1 con **la partita IVA francese** emette fattura per **cessione interna** nei confronti di ITA. ITA riceve la fattura da FR1 e la integra, mediante il meccanismo del *reverse charge*, con IVA a debito ed IVA a credito (art. 17, co. 2 DPR n. 633/1972). Non occorre compilare i modelli Intrastat.

Trattandosi di una prestazioni **di servizi relativa a beni mobili**, FR2 emette nei confronti di FR1 fattura con IVA francese. (rilevanza IVA nel Paese del committente).

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

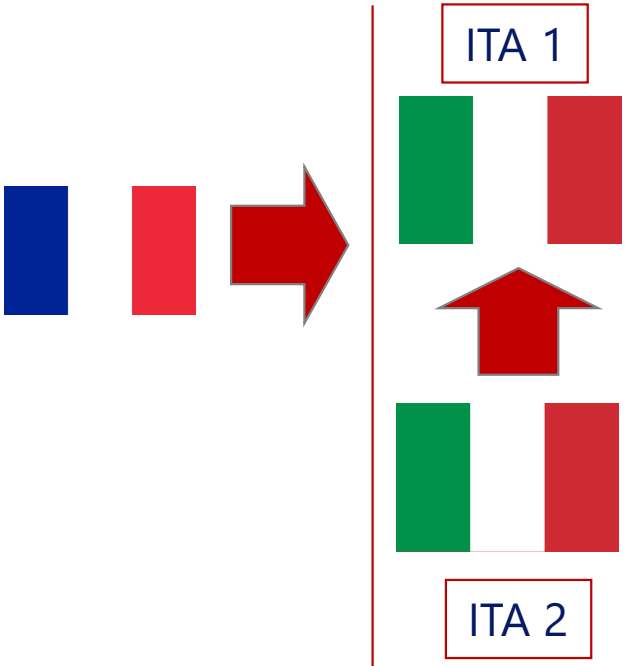
SOGGETTO PASSIVO FR VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA1** DEI BENI CHE SONO INSTALLATI IN ITALIA DA UN **SOGGETTO TERZO ITA2 PER CONTO** DELL'ACQUIRENTE ITALIANO



ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

SOGGETTO PASSIVO FR VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA1** DEI BENI CHE SONO INSTALLATI IN ITALIA DA UN **SOGGETTO TERZO ITA2 PER CONTO** DELL'ACQUIRENTE ITALIANO



L'operazione in questione si qualifica come una cessione intra – UE.

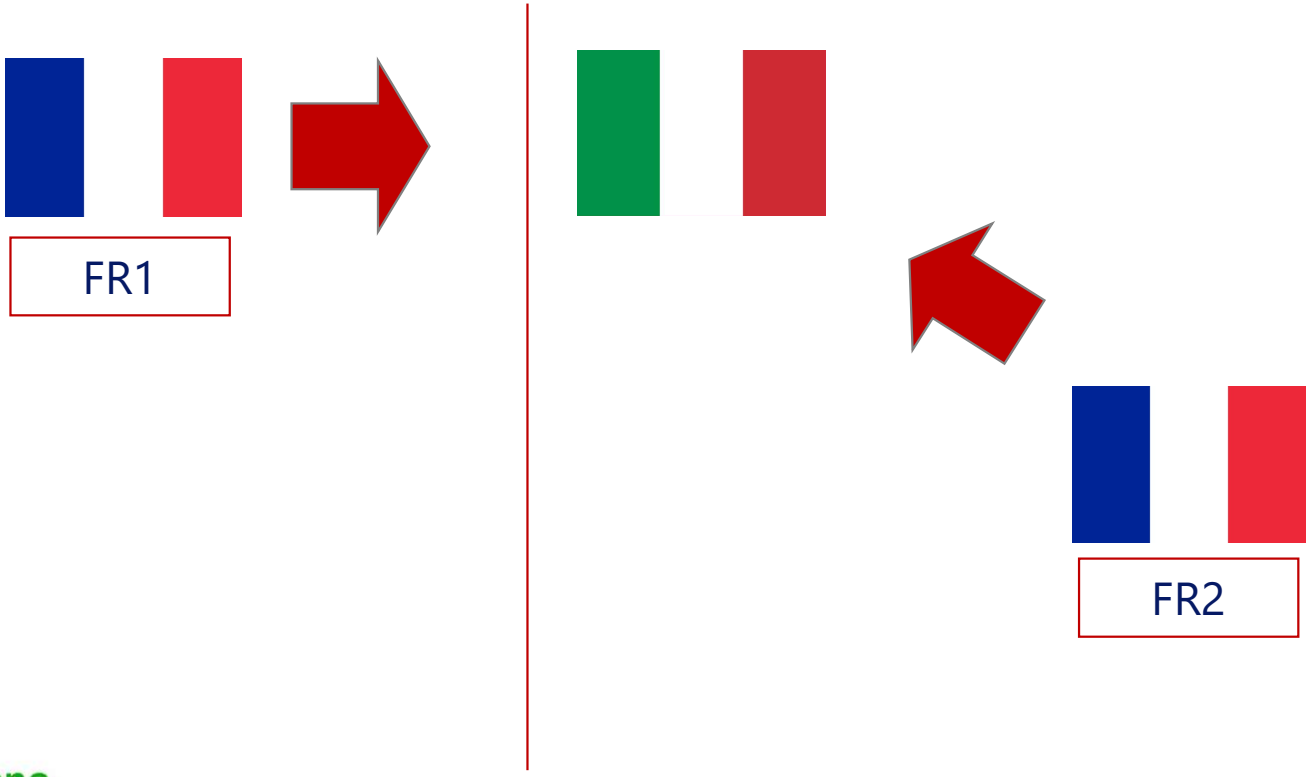
FR emette fattura per **cessione intra UE** nei confronti di ITA. ITA riceve la fattura da FR1 e la integra, mediante il meccanismo del *reverse charge*, con IVA a debito ed IVA a credito. ITA1, laddove ricorrano i requisiti compila il modello INTRA 2-bis.

Trattandosi di una prestazioni **di servizi relativa a beni mobili**, ITA2 emette nei confronti di ITA1 fattura con IVA italiana. (rilevanza IVA nel Paese del committente).

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

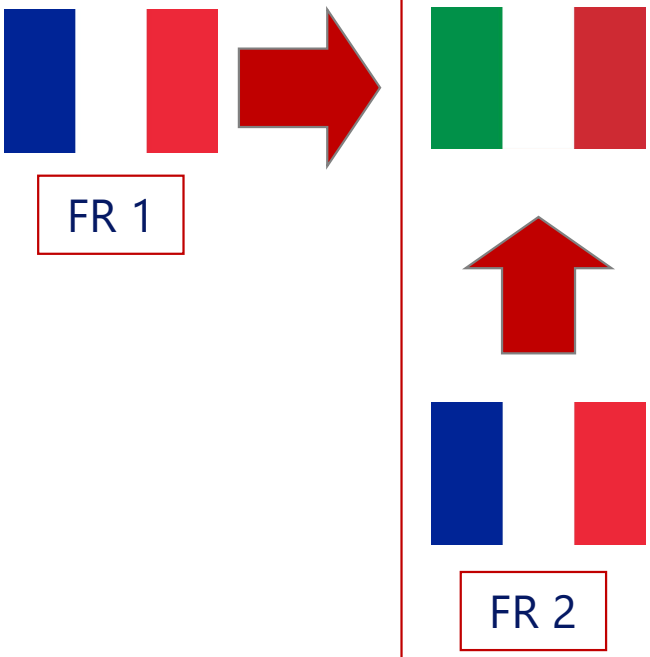
SOGGETTO PASSIVO FR1 VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA** DEI BENI CHE SONO INSTALLATI IN ITALIA DA UN **SOGGETTO TERZO FR2 PER CONTO** DELL'ACQUIRENTE ITALIANO



ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

SOGGETTO PASSIVO FR1 VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA** DEI BENI CHE SONO INSTALLATI IN ITALIA DA UN **SOGGETTO TERZO FR2 PER CONTO** DELL'ACQUIRENTE ITALIANO



L'operazione in questione si qualifica come una cessione intra – UE.

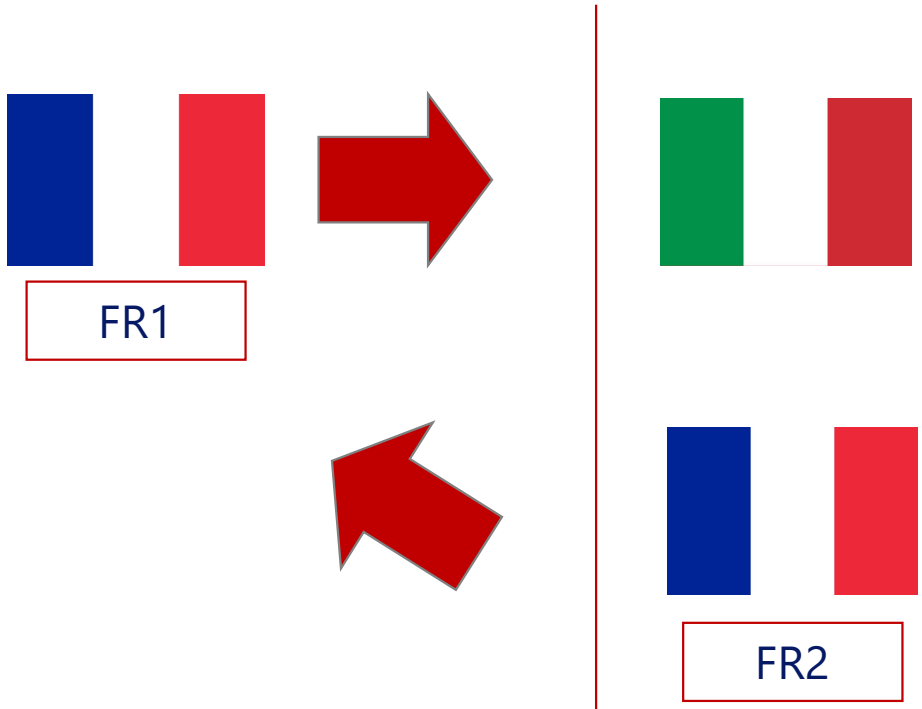
FR1 emette fattura per **cessione intra UE** nei confronti di ITA. ITA riceve la fattura da FR1 e la integra, mediante il meccanismo del *reverse charge*, con IVA a debito ed IVA a credito. ITA1, laddove ricorrano i requisiti compila il modello INTRA 2-bis.

Trattandosi di una prestazioni **di servizi relativa a beni mobili**, FR2 emette nei confronti di ITA1 fattura senza IVA (rilevanza IVA nel Paese del committente). ITA integra la fattura con il meccanismo del *reverse charge*.

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

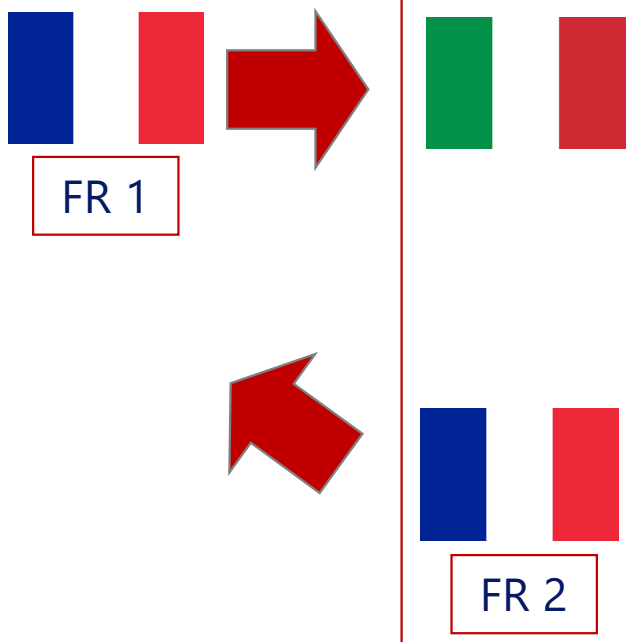
SOGGETTO PASSIVO FR1 VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA** UN IMPIANTO CHE VIENE INSTALLATO IN ITALIA PRESSO UN EDIFICIO (installazione su bene immobile). L'INSTALLAZIONE VIENE EFFETTUATA IN ITALIA DA UN **SOGGETTO TERZO FR2 PER CONTO** di FR1.



ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

SOGGETTO PASSIVO FR1 VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA** UN IMPIANTO CHE VIENE INSTALLATO IN ITALIA PRESSO UN EDIFICIO (installazione su bene immobile). L'INSTALLAZIONE VIENE EFFETTUATA IN ITALIA DA UN **SOGGETTO TERZO FR2 PER CONTO** di FR1.



L'operazione in questione si qualifica come vendita con posa in opera **rilevante di fini IVA in Italia** (il montaggio del bene si qualifica come accessorio alla cessione quindi ne segue il medesimo trattamento IVA).

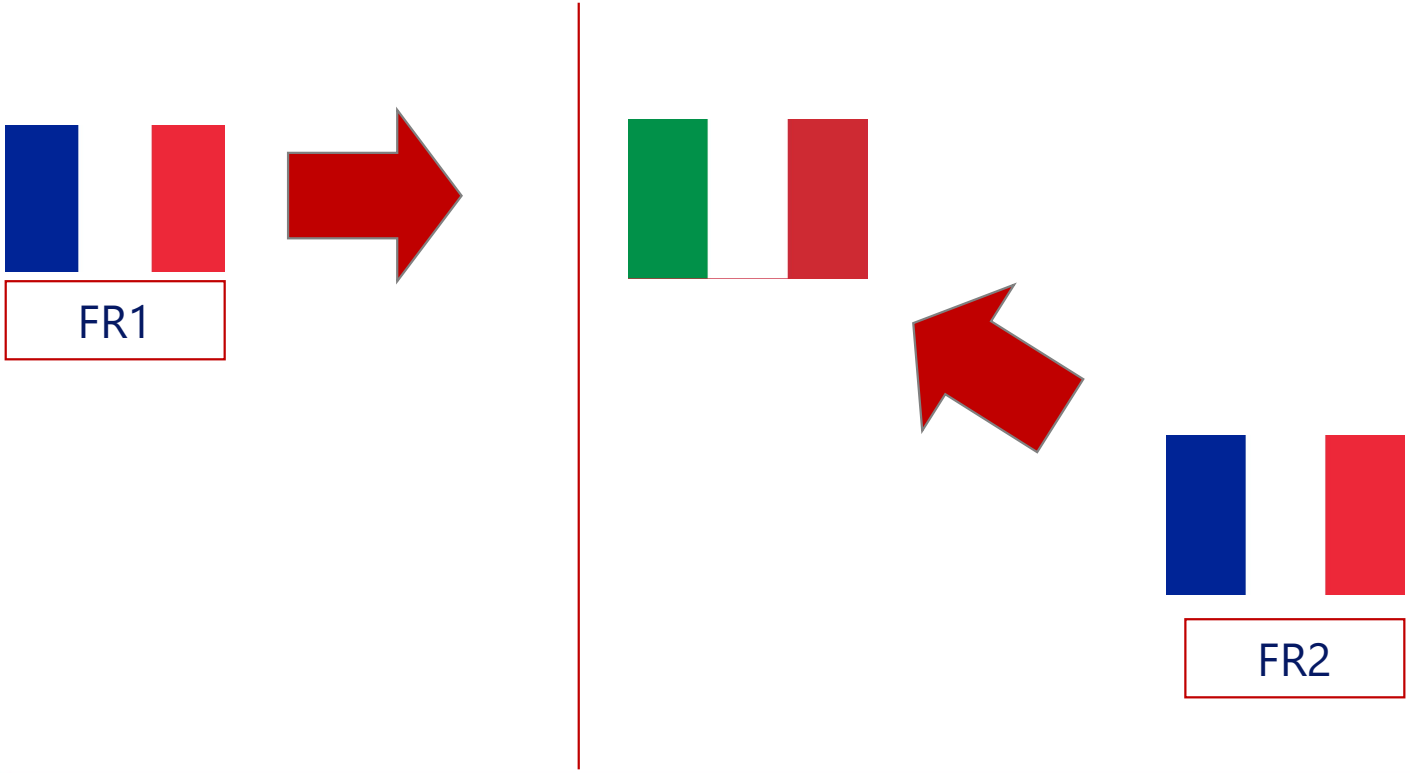
FR1 **NON deve identificarsi** in Italia o **ivi nominare un rappresentante fiscale.** FR1 con **la partita IVA francese** emette fattura per **cessione interna** nei confronti di ITA. ITA riceve la fattura da FR e la integra, mediante il meccanismo del *reverse charge*, con IVA a debito ed IVA a credito (art. 17, co. 2 DPR n. 633/1972). Non occorre compilare i modelli Intrastat.

Trattandosi di una prestazioni **di servizi relativa a beni immobili**, l'operazione rileva ai fini IVA in Italia. All'operazione si deve applicare l'articolo 17, co. 6, lett. a-ter). (installazione di impianti). Quindi FR1 deve identificarsi ai fini IVA in Italia ed integrare la fattura emessa da FR2 senza IVA.

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

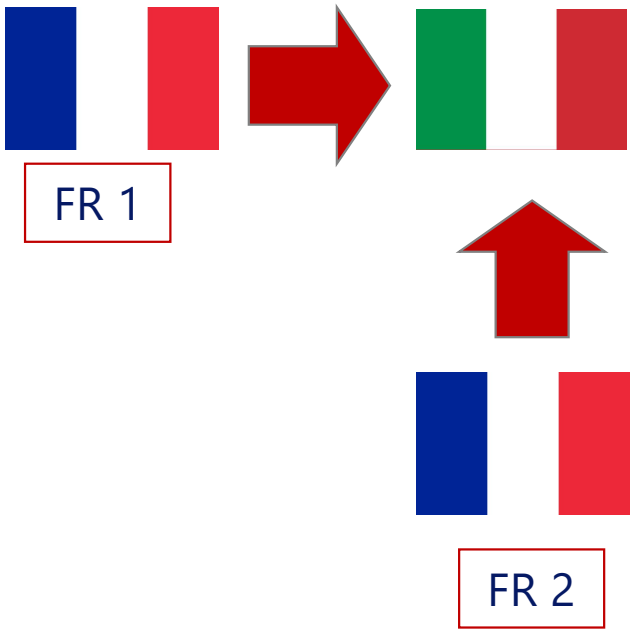
SOGGETTO PASSIVO FR1 VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA** UN IMPIANTO CHE VIENE INSTALLATO IN ITALIA PRESSO UN EDIFICIO (installazione su immobile). L'INSTALLAZIONE VIENE EFFETTUATA IN ITALIA DA UN **SOGGETTO TERZO FR2 PER CONTO** DELL'ACQUIRENTE ITALIANO



ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

SOGGETTO PASSIVO FR1 VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA** UN IMPIANTO CHE VIENE INSTALLATO IN ITALIA PRESSO UN EDIFICIO (installazione su immobile). L'INSTALLAZIONE VIENE EFFETTUATA IN ITALIA DA UN **SOGGETTO TERZO FR2 PER CONTO** DELL'ACQUIRENTE ITALIANO



L'operazione in questione si qualifica come una cessione intra – UE.

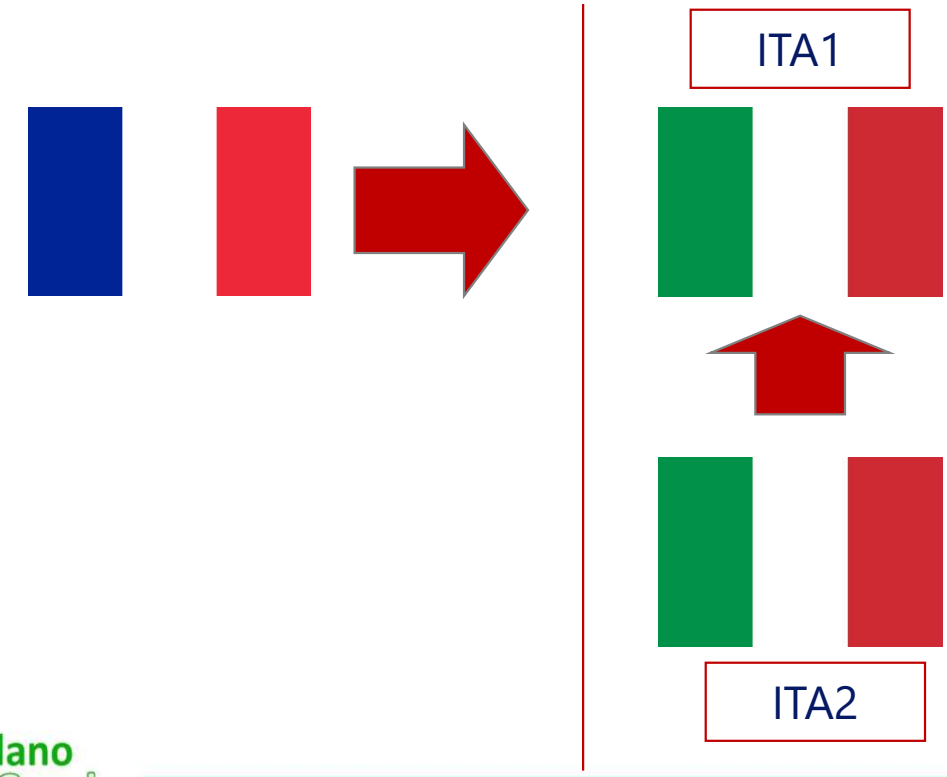
FR1 emette fattura per **cessione intra UE** nei confronti di ITA. ITA riceve la fattura da FR1 e la integra, mediante il meccanismo del *reverse charge*, con IVA a debito ed IVA a credito. ITA1, laddove ricorrano i requisiti compila il modello INTRA 2-bis.

Trattandosi di una prestazioni **di servizi relativa a beni immobili**, l'operazione rileva ai fini IVA in Italia. Quindi FR2 emette nei confronti di ITA1 fattura senza IVA. ITA integra la fattura con il meccanismo del *reverse charge* (art. 17, co. 6, lett. a-ter) DPR n. 633/1972).

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

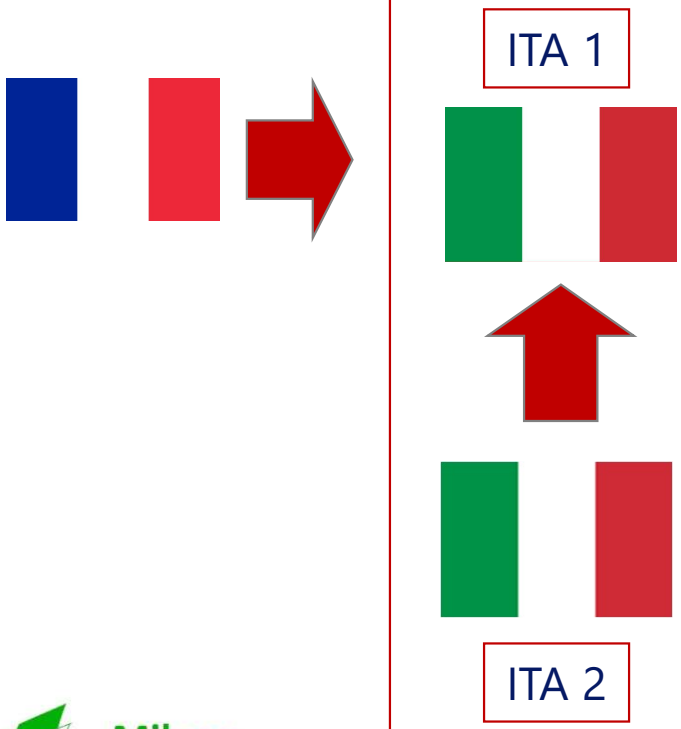
SOGGETTO PASSIVO FR VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA** UN IMPIANTO CHE VIENE INSTALLATO IN ITALIA PRESSO UN EDIFICIO. L'INSTALLAZIONE VIENE EFFETTUATA IN ITALIA DA UN **SOGGETTO TERZO ITA2 PER CONTO** DELL'ACQUIRENTE ITALIANO



ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

SOGGETTO PASSIVO FR VENDE AD **UN SOGGETTO PASSIVO ITA** UN IMPIANTO CHE VIENE INSTALLATO IN ITALIA PRESSO UN EDIFICIO. L'INSTALLAZIONE VIENE EFFETTUATA IN ITALIA DA UN **SOGGETTO TERZO ITA2 PER CONTO** DELL'ACQUIRENTE ITALIANO



L'operazione in questione si qualifica come una cessione intra – UE.

FR emette fattura per **cessione intra UE** nei confronti di ITA1. ITA1 riceve la fattura da FR e la integra, mediante il meccanismo del *reverse charge*, con IVA a debito ed IVA a credito. ITA1, laddove ricorrano i requisiti compila il modello INTRA 2-bis.

Trattandosi di una prestazioni **di servizi relativa a beni immobili (installazione di impianti)**, l'operazione rileva ai fini IVA in Italia. Quindi ITA2 emette nei confronti di ITA1 fattura senza IVA e ITA1 la integra ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lett. a-ter del DPR n. 633/1972.

ACQUISTI DI BENI CON MONTAGGIO
Articolo 7-BIS del DPR n. 633/1972

Acquisti di beni da un soggetto UE con montaggio in Italia

- Art. 38. co. 3 lett. b) del DL n. 331/1993: **Non** costituiscono acquisti intracomunitari: [...] «*l'introduzione nel territorio dello Stato, in esecuzione di una cessione, di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati dal fornitore o per suo conto*».

Per i beni mobili introdotti nel territorio dello Stato per essere ivi ceduti **dopo** la loro installazione, montaggio o assiemaggio a cura del fornitore comunitario, ovvero per suo conto, si applica la disciplina di cui all'art. 7-bis del DPR n. 633/1972.