

IVA

Per la caldaia può trovare applicazione il reverse charge

di Leonardo Pietrobon

La nuova **lettera a-ter) dell'articolo 17, comma 6 D.P.R. n. 633/1972** ormai si appresta a spegnere la prima candelina, ma la confusione in alcuni casi è ancora tanta, nonostante l'Agenzia delle entrate con la **C.M. n. 14/E/2015** abbia tentato – con un discreto successo per alcuni aspetti – di chiarire l'ambito applicativo delle **"nuove"** ipotesi di **reverse charge**.

Introdotte ad opera dell'articolo 1, comma 69 L. n. 190/2014 ed entrate **in vigore il 1° gennaio 2015** le nuove ipotesi di inversione contabile riguardano **specifiche prestazioni di servizi** inerenti gli **edifici**. Nello specifico, ricordiamo si tratta delle prestazioni di **pulizia, demolizione, installazione** di impianti e **completamento**.

Con il citato documento di prassi – C.M. n. 14/E/2015 – l'Agenzia ha chiarito che, dal punto di vista **oggettivo, rientrano** nelle condizioni di applicazione dell'inversione contabile le sole prestazioni – operazioni – descritte nei **codici ATECO individuati nella stessa circolare**, purché le stesse siano riconducibili ad edifici, senza prevedere particolari limitazioni di tipo soggettivo, come è invece previsto per la disposizioni di cui alla lettera a) dello stesso comma 6 dell'articolo 17 D.P.R. n. 633/1972 (per brevità il c.d. reverse charge del settore edile). In altri termini è possibile affermare che **il codice ATECO**:

- **non è rilevante sotto il profilo soggettivo**, a differenza del reverse charge in edilizia;
- **è invece indispensabile per stabilire se, dal punto di vista oggettivo, l'operazione** (prestazione di servizi) **posta in essere è da ricondurre o meno alle nuove ipotesi di inversione contabile**.

Ciò che conta, quindi, è stabilire se l'operazione è tra quelle attività elencate nei codici ATECO indicati dall'Agenzia delle entrate nella C.M. n. 14/E/2015.

Uno dei dubbi più diffusi in merito all'applicazione o meno dell'inversione contabile riguarda le operazioni relative al **settore idraulico**, in particolare, le domande più ricorrenti sono:

1. **l'acquisto e l'installazione della caldaia** rientra tra le nuove ipotesi di inversione contabile?
2. **La manutenzione della caldaia** rientra tra le nuove ipotesi di inversione contabile?
3. **La sostituzione della pompa di calore** della caldaia rientra tra le nuove ipotesi di inversione contabile?
4. **La sostituzione della caldaia per mal funzionamento** o rottura rientra tra le nuove ipotesi di inversione contabile?

5. **La pulizia periodica e il controllo dei fumi** rientrano tra le nuove ipotesi di inversione contabile?
6. **Il collaudo dell'impianto di riscaldamento** rientra tra le nuove ipotesi di inversione contabile?

Le domande – dubbi – sopra esposti rappresentano il dubbio quotidiano per gli operatori del settore, in quanto, il timore di emettere una fattura in modo errata è costante e ciò che si vuole evitare è l'applicazione di comportamenti “estremisti”, ossia l'applicazione generalizzata dell'inversione contabile o dell'esercizio del diritto di rivalsa dell'iva.

Le prestazioni di cui sopra apparentemente potrebbero essere tutte riferibile alla categoria delle installazioni di impianti, di conseguenza è necessario ricercare tra i codici di “installazione” di impianti relativi ad edifici individuati e descritti dall'Agenzia nel già citato documento di prassi per stabilire la rilevanza o meno ai fini dell'inversione contabile. A tal proposito la C.M. n. 14/E/2015 fa riferimento alle prestazioni descritte nei **codici ATECO 43.21.01, 43.21.02, 43.22.01, 43.22.02, 43.22.03, 43.29.01, 43.29.02 e 43.29.09**.

Una prima analisi da condurre è quella relativa alla **volontà delle parti** coinvolte nell'operazione in questione, in quanto è necessario stabilire se la stessa è riconducibile o meno ad una **fornitura con posa in opera** che, come noto, rappresenta un'operazione **esclusa dall'ambito applicativo dell'inversione** contabile, poiché assimilata all'ipotesi di **cessione di beni**. La seconda analisi da condurre è di tipo soggettivo, in quanto è opportuno stabilire “chi” è il soggetto che procede con l'installazione della caldaia.

Nel caso in cui ad effettuare l'installazione della stessa sia **il soggetto che svolge l'attività di produzione e/o commercio di caldaie l'operazione di cui al pt. 1) che precede è da ricondurre alle operazioni di cessione** (esclusa dall'inversione contabile), essendo la posa della caldaia un aspetto accessorio alla cessione del bene, ricordando che eventuali semplici adattamenti e personalizzazioni non modificano la natura dell'operazione.

La conclusione a cui si è giunti – applicazione dell'Iva e non dell'inversione contabile – trova conferma nella **R.M. 5.7.76 n. 360009**, secondo cui l'aspetto soggettivo di cui sopra è utile ad individuare la volontà delle parti e quindi il trattamento Iva in questione.

Nel caso di **cessione e installazione dell'impianto di riscaldamento effettuata da un soggetto diverso dal produttore l'operazione non configura una cessione di beni** con posa in opera poiché, in linea con quanto considerato nel caso precedente e con la R.M. 5.7.76 n. 360009, l'effettuazione dell'installazione da parte di un soggetto diverso rispetto al soggetto produttore dell'impianto – e da quest'ultimo incaricato – rende possibile considerare l'installazione come prestazione autonoma (non accessoria), riconducibile al codice ATECO 43.22.01 (“Installazione, manutenzione e riparazione di impianti di riscaldamento”). La singola prestazione sarà dunque assoggettata a reverse charge.

Le **ipotesi di cui ai punti 2) e 3)** che precedono, invece, sono riconducibili alle ipotesi

“classiche” della **manutenzione e di conseguenza riconducibili all’ipotesi di applicazione dell’inversione contabile** nel caso in cui il soggetto fruitore del servizio sia un soggetto passivo d’imposta. Si ritiene possa rientrare in tale ipotesi anche la **sostituzione della pompa** di calore, in quanto **qualificabile come manutenzione**, ossia **mantenimento in efficienza dell’impianto** costituente parte integrante dell’edificio e quindi, riconducibile a tale concetto.

Più complessa risulta essere la questione di cui al pt. 4) **sostituzione delle caldaia per mal funzionamento o rottura della stessa**. Apparentemente l’operazione **nasce come una manutenzione**, tuttavia, possono essere **adottare le medesime conclusioni** a cui si è giunti con riferimento alla questione di cui al pt. 1), rendendo quindi necessario stabilire “chi” è il **soggetto che procede con l’esecuzione dell’operazione**.

La **pulizia delle caldaie o impianti similari** (pt. 5) **rientra nella manutenzione**, contraddistinta dal codice Ateco **riconducibile al gruppo 43.2**. Si fa presente che con la **R.M. 15/E/2013** dell’Agenzia delle entrate, è stata definita come manutenzione ordinaria anche la revisione periodica obbligatoria degli impianti nonché il controllo dei fumi.

Di conseguenza, se tali prestazioni sono effettuate nell’ambito di un edificio, sono assoggettate ad IVA con il meccanismo del reverse charge, a condizione che siano effettuate nei confronti di un qualunque soggetto passivo IVA.

Le **prestazioni di collaudo dell’impianto** di riscaldamento (pt. 6) sono infine **escluse dal reverse charge**, in quanto **individuabili nel codice ATECO 71.20.10**, codice non individuato tra le nuove operazioni di cui alla lettera a-ter) dell’articolo 17 D.P.R. n. 633/1972.

In conclusione, per la caldaia non c’è un unico trattamento ai fini Iva, dipende da fattori di tipo soggettivo e oggettivo valutabili caso per caso.