

Circolare 6/2019

REVERSE CHARGE IMPIANTISTI: DIFFERENZE TRA CESSIONE DI BENI CON POSA IN OPERA E APPALTO DI SERVIZI

Con la presente si intende richiamare l'attenzione sulla differenza di applicazione del sistema IVA del reverse charge in caso di cessioni con posa in opera o di appalto di servizi

Sono confermati i principi già espressi, da prassi e giurisprudenza, per distinguere tra prestazioni di servizi e forniture di beni: tale distinzione è fondamentale, si ricorda, in quanto il reverse charge è applicabile soltanto alle prestazioni di servizi. Le forniture di beni con posa in opera sono escluse dall'applicazione dell'inversione contabile ex art. 17, comma 6, lett. a-ter), D.P.R. n. 633/72 in quanto in tali operazioni la posa in opera (cioè, la prestazione di servizi) assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene.

Si ricorda che per qualificare l'operazione va esaminata, in particolare, l'importanza della prestazione di servizi rispetto alla fornitura del bene (Corte di Giustizia 29 marzo 2007, causa C-111/05).

A tal fine:

- è necessario verificare se i servizi resi dal fornitore si limitano alla "semplice posa in opera del bene senza che lo stesso subisca alcuna alterazione", ovvero, se gli stessi siano finalizzati a "modificare la natura del bene e/o ad adattare lo stesso alle esigenze specifiche del cliente";
- il costo del materiale e dei lavori **non può, da solo, assumere importanza decisiva**, ancorché il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato senz'altro obiettivo di cui si può tener conto.

Inoltre, la distinzione tra cessione con posa in opera e prestazioni di servizi deriva:

- dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti. Di conseguenza, nel caso in cui lo scopo principale del contratto sia rappresentato dalla cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente senza modificarne la natura, il contratto è qualificabile come cessione con posa in opera (risoluzione n.164/E/2007 e n. 148/E/2007), con applicazione dell'IVA con le modalità ordinarie;
- dalla volontà contrattualmente espressa dalle parti (da ultimo, risoluzione 10 agosto 2007, n. 220/E): nel caso in cui la volontà contrattuale sia quella di ottenere un risultato nuovo e diverso rispetto ai beni utilizzati per la realizzazione dell'opera, il contratto è qualificabile come "prestazione di servizi" (con applicazione del reverse charge).

La giurisprudenza domestica (Corte di Cassazione, sentenze 21 aprile 2001, n. 6925 e 2 agosto 2002, n. 11602) evidenzia che è necessario valutare se le parti abbiano inteso attribuire prevalenza all'attività lavorativa prestata

o all'elemento della materia, senza che sia di per sé dirimente il dato oggettivo del raffronto tra valore della materia impiegata e valore dell'opera prestata.

In particolare, il contratto è qualificabile come appalto nel caso in cui:

- la fornitura del bene costituisce un semplice mezzo per la produzione dell'opera;
- il lavoro è lo scopo essenziale del negozio;

in modo che le modifiche da apportare al bene non sono accorgimenti marginali e secondari diretti ad adattarlo alle specifiche esigenze del committente della prestazione, ma sono tali da dar luogo ad un servizio che, sotto il profilo qualitativo, assume valore determinante al fine del risultato da fornire alla controparte.

Il caso, frequente, della sostituzione di una caldaia effettuata in un edificio nei confronti di un soggetto passivo IVA, può essere affrontato alla luce di tali criteri. In assenza di un contratto scritto, se la posa in opera non richiede particolari accorgimenti, ma si limita alla sostituzione del bene rimosso con altro analogo, potrebbero sussistere elementi per ritenere che l'operazione costituisca una cessione di beni, con applicazione dell'IVA con le modalità ordinarie.

Invece, se oltre alla fornitura della caldaia, l'impianto, come avviene nella generalità dei casi, è anche "messo a punto" e controllato, si ritiene configurabile una prestazione di servizi, con applicazione del reverse charge se la stessa è effettuata verso soggetti passivi IVA.

Sostituzione delle componenti di un impianto: per comprendere se la riparazione e/o sostituzione di alcune parti dell'impianto, difettose o diventate inutilizzabili per usura, rientri nell'ambito di applicazione del reverse charge, occorre esaminare la volontà delle parti.

Se i contraenti hanno voluto realizzare la riparazione e/o ammodernamento degli impianti, anche tramite la sostituzione di parti danneggiate/obsolete, e non la mera fornitura di beni, le prestazioni effettuate sono assoggettate al reverse charge, purché tali servizi siano relativi ad edifici.

Il reverse charge è applicabile qualora l'interesse delle parti sia diretto al conseguimento di una prestazione complessa diretta al mantenimento in funzione dell'impianto installato (prevalendo la causa del "fare" sul "dare"). A maggior ragione, infine, 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.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti