

Risposta n. 576

OGGETTO: articolo 7, legge 23 dicembre 1999, n. 488 e applicazione IVA agevolata ad interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria su edifici a prevalente destinazione abitativa privata. articolo 16-bis, comma 1, lettera h), TUIR, cessione del credito per interventi di manutenzione energetica

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa rappresenta che nel corso del 2016 ha sviluppato una nuova offerta commerciale che puntava al miglioramento, in termini di efficienza energetica, degli impianti di illuminazione.

Il contratto stipulato dalla società con il cliente prevede, a tal fine:

1. la fornitura e posa in opera di corpi illuminanti;
2. lo smontaggio e smaltimento dei corpi illuminanti da sostituire;
3. i servizi logistici;
4. il rilascio di dichiarazione di conformità dove previsto;
5. il progetto per l'ampliamento dell'impianto elettrico per l'illuminazione di sicurezza;
6. lo studio illuminotecnico relativo all'illuminazione generale e di emergenza.

Al riguardo, la società Alfa precisa che per dare esecuzione al contratto la stessa

procede a concedere in subappalto l'acquisto e l'installazione dei corpi illuminanti ad un soggetto terzo il quale, a sua volta, può decidere di avvalersi di fornitori terzi per l'acquisto e/o installazione del bene.

Al termine dell'installazione la società istante emette fattura verso il cliente per l'intero importo pattuito e provvede a rateizzare il pagamento in bolletta in otto anni.

In relazione al caso sopra prospettato, l'istante intende conoscere il parere della scrivente in merito *i)* all'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento nel rapporto di fatturazione tra la società Alfa ed il cliente finale (condominio residenziale o persona fisica), nonché *ii)* alla possibilità per quest'ultimo di avvalersi, quale modalità di pagamento, dell'istituto della cessione del credito, introdotto dall'articolo 10 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che al caso in esame sia applicabile l'IVA agevolata al 10 per cento e sia, inoltre, possibile beneficiare dell'istituto della cessione di credito.

In dettaglio, è dell'avviso che:

la prestazione in esame, qualificabile come "*contratto di fornitura con posa in opera*", si colloca tra le tipologie agevolabili esplicitate dalla Circolare 15/E del 12 luglio 2018;

i corpi illuminanti di cui all'offerta in oggetto non rientrano nel novero dei "beni significativi" elencati nella Circolare n. 71 del 7 aprile 2000 (ascensori e montacarichi, infissi interni ed esterni, caldaie, videocitofoni, apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria, sanitari e rubinetteria da bagno, impianti di sicurezza) e hanno un valore (sia unitario che complessivo) inferiore alla metà dell'importo complessivo della fornitura;

la fatturazione viene emessa nei confronti del consumatore finale (i.e. condominio residenziale, persona fisica);

l'immobile sul quale vengono effettuati gli interventi (condominio residenziale, singola unità abitativa) possiede i requisiti soggettivi richiesti dalla norma; gli interventi rientrano tra quelli previsti dall'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento all'applicazione dell'Iva agevolata in tema di riqualificazione energetica, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere per la realizzazione degli interventi di riqualificazione energetica degli edifici sono assoggettate all'imposta sul valore aggiunto in base alle aliquote previste per gli interventi di recupero del patrimonio immobiliare.

In particolare, l'articolo 7 della legge 23 dicembre 1999, n. 488 riporta, al primo comma, lettera b), che "*(...) sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento: ... b) le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Con decreto del Ministro delle finanze sono individuati i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di cui alla presente lettera, ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni.*"

Ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b) della predetta legge n. 488 del 1999, godono, pertanto, dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento le prestazioni aventi ad oggetto interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria eseguite su edifici a prevalente destinazione abitativa privata.

Nello specifico, l'articolo 31 lettere a) e b) della Legge n. 457 del 1978 (ora trasfusa nella lettera a) e b) dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica

n. 380 del 2001) definisce gli interventi di "manutenzione ordinaria" come "*(...) quelli che riguardano le opere di riparazione, rinnovo e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti*" e quelli di "manutenzione straordinaria" come "*(...) le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire le parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni d'uso*".

L'agevolazione in oggetto è stata introdotta con decorrenza 1° gennaio 2000 ed è stata oggetto di ripetute proroghe, fino a quando l'articolo 2, comma 11, della Legge n. 191 del 2009 ("Finanziaria 2010"), modificando l'articolo 1, comma 18, della Legge n. 244 del 2007 ("Finanziaria 2008"), ha reso permanente tale disposizione a partire dal 1° gennaio 2012.

Infine, la Circolare 15/E del 12 luglio 2018 ha precisato che "*la ratio di tale norma è quella di agevolare le prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di recupero a prescindere dalle modalità contrattuali utilizzate per realizzare tali interventi, vale a dire contratto di appalto ovvero fornitura di beni con posa in opera*".

Nella stessa Circolare è stato inoltre, precisato, che "*qualora nell'ambito degli interventi anzidetti (manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria) siano impiegati i beni costituenti una parte significativa del valore della prestazione, il bene significativo fornito nell'ambito della prestazione resta soggetto interamente all'aliquota nella misura del 10 per cento se il suo valore non supera la metà di quello dell'intera prestazione*". Qualora, invece, il valore del bene significativo superi tale limite, l'aliquota nella misura del 10 per cento si applica al bene solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di recupero e quello dei beni significativi.

Sul valore residuo del bene significativo trova applicazione l'aliquota nella

misura ordinaria.

Ciò posto, con riferimento all'intervento descritto dall'istante, si concorda sulla circostanza che lo stesso rientri nell'ambito di applicabilità dell'aliquota agevolata, in quanto il relativo oggetto è chiaramente riconducibile alle casistiche contemplate nell'articolo 7 della Legge n. 488 del 1999 e che, inoltre, la circostanza ivi richiesta della prevalente destinazione abitativa privata del fabbricato destinatario degli interventi sarà (come evidenziato dalla società in calce all'istanza) attestato dal certificato catastale che lo stesso cliente sarà chiamato a produrre per poter beneficiare dell'IVA al 10 per cento. Da quanto rappresentato dall'istante non risulta, peraltro, chiaro se l'intervento sarà eseguito in prima persona da Alfa o svolto nell'ambito di una filiera di appalti.

In effetti, nel quesito posto viene inizialmente affermato che Alfa subappalterà a un terzo la concreta esecuzione dell'intervento (acquisto e installazione dei corpi illuminanti) con ulteriore specificazione che il terzo stesso potrà eventualmente cedere tali opere in subappalto. Diversamente, alla fine dell'istanza si afferma che la prestazione avverrà sotto forma di contratto di fornitura con posa in opera (il che implicherebbe che sia lo stesso istante a curarne la materiale realizzazione).

In ogni caso, la circolare n. 15/E del 2018 menziona espressamente entrambe le alternative quali meritevoli dell'applicazione dell'aliquota IVA di favore.

Sul punto, infatti, il documento di prassi sopra menzionato ha in maniera inequivoca riconosciuto quali agevolabili gli interventi di recupero di cui all'articolo 7 della predetta Legge n. 488 del 1999, indipendentemente dalle modalità contrattuali utilizzate per il relativo svolgimento (*i.e.* contratto di appalto o fornitura di beni con posa in opera).

Relativamente al secondo quesito posto dalla società Alfa in merito alla possibilità di ricorrere all'istituto della cessione del credito per gli interventi di efficienza energetica, si rappresenta quanto segue.

L'articolo 10 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con

modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, ha modificato la disciplina degli incentivi per gli interventi di efficienza energetica e rischio sismico stabilendo al comma 3-ter, che *"A decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, per gli interventi di cui all'art. 16-bis, comma 1, lettera h), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, i soggetti beneficiari della detrazione possono optare per la cessione del corrispondente credito in favore dei fornitori di beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi (...)"*.

Le opere che possono beneficiare della detrazione ai sensi della lettera h) dell'articolo 16-bis, comma 1, del TUIR sono gli *"interventi relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego di fonti rinnovabili di energia. Le predette opere possono essere realizzate anche in assenza di opere edilizie propriamente dette, acquisendo idonea documentazione attestante il conseguimento di risparmi energetici in applicazione della normativa vigente in materia"*.

Per l'individuazione della tipologia degli interventi che ricadono nell'ambito applicativo della detrazione di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), è possibile fare riferimento, indicativamente, all'articolo 1 del decreto ministeriale 15 febbraio 1992 il quale include, al comma 1, lettera o), le *"sorgenti luminose aventi un'efficienza maggiore o uguale a 50 Lumen/Watt, nel limite massimo annuo di una sorgente luminosa per vano dell'unità immobiliare"*.

Tuttavia, si evidenzia che il comma 3-ter dell'articolo 10 del decreto legge n. 34 è stato abrogato dall'articolo 1, comma 176, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 ("Legge di bilancio 2020").

Pertanto, dal 1° gennaio 2020, per gli interventi di riqualificazione energetica sopra indicati, non è più possibile optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione per i medesimi interventi. Tale detrazione, ferme restando le altre condizioni previste dalla legge, spetta per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2019

per gli interventi che rientrano nel campo di applicazione della disposizione sopra richiamata.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)