

Risposta n. 573

OGGETTO: *Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Operazioni relative alla installazione di “camere bianche” (clean rooms) - Trattamento ai fini IVA.*

Con l’interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA S.r.l. (di seguito, “Società”, “Istante” o “Contribuente”) svolge attività di progettazione, produzione e realizzazione di “camere bianche” all’interno di fabbricati in ambito farmaceutico, biotecnologico, ospedaliero, biomedicale, cosmetico, elettronico, chimico, aerospaziale e alimentare (codice ATECO 25.12.10).

L’Istante riferisce che la camera bianca (*clean room*) è “*un ambiente la cui caratteristica peculiare è la presenza di aria molto pura all’interno di essa, dove pura indica la bassa concentrazione di microparticelle di polvere in sospensione. Il funzionamento di una camera bianca si basa sul principio di ricircolo forzato di aria super-filtrata in una stanza sigillata. Il sistema che provvede a questo è costituito da grandi ventilatori operanti a bassa velocità, che immettono nella stanza, attraverso il soffitto, un flusso laminare di aria precedentemente filtrata attraverso poderosi filtri (...) posizionati all’esterno della stessa, ed aspirata attraverso griglie poste sul pavimento*”.

La Società afferma di subappaltare il servizio di installazione delle camere bianche ad appositi artigiani, che eseguono la prestazione in favore dell’Istante

all'interno del fabbricato del cliente. I rapporti fra quest'ultimo e l'Istante sono poi disciplinati da contratti aventi ad oggetto la fornitura e la posa in opera delle camere in argomento, in ambito *business to business* (B2B).

Ciò premesso, il Contribuente chiede di conoscere il trattamento, ai fini IVA:

1. dell'operazione intercorrente tra l'Istante e il committente finale, quest'ultimo con residenza UE o extra-UE;
2. dell'operazione intercorrente tra gli artigiani terzi e l'Istante per il servizio di posa in opera.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Quesito 1

La Società ritiene che, ai fini IVA, le forniture con posa in opera delle camere *de quo* costituiscano cessioni di beni e non prestazioni di servizi, in quanto oggetto principale del contratto di appalto è la cessione di un bene unitario complesso (camera bianca). Le altre attività che comportano la realizzazione del bene unitario complesso, tra cui l'installazione/assemblaggio dei vari componenti che costituiscono la camera bianca (ad es. pareti, porte, controsoffitti, visive, pavimentazione, sistemi di illuminazione, etc.) sono secondarie rispetto alla volontà delle parti di cedere il bene come sopra inteso.

Sulla base di tali considerazioni, la Società ritiene di non dover applicare la previsione di cui all'articolo 7-*quater* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA"), bensì le seguenti disposizioni:

- “- art. 41 D.L. n. 331/93 con presentazione dei modelli intrastat, nel caso in cui la fornitura con posa in opera avvenga in un Paese UE;
- art. 8 D.P.R. 633/72, nel caso in cui al fornitura con posa in opera avvenga in un Paese extra-UE”.

Quesito 2

A parere dell'Istante, gli artigiani residenti in Italia, poiché effettuano esclusivamente attività di servizi su beni immobili (ad es. installazione delle camere bianche, ma non anche acquisto/cessione di beni quali pareti, porte, etc.) devono emettere fattura alla Società ai sensi dell'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera *a*), del Decreto IVA, sia in caso di immobile ubicato in UE sia in territorio extra-UE.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il parere al presente interpello non può prescindere da un valutazione dell'operazione sottostante circa la sua riconducibilità – ai fini IVA – a una cessione di beni o a una prestazione di servizi.

Al riguardo, appare utile fornire, sulla base della giurisprudenza comunitaria e domestica, nonché della prassi dell'Amministrazione finanziaria, alcuni criteri interpretativi che possono essere di ausilio per la corretta qualificazione dell'operazione (cfr. circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015, par. 3).

Con riferimento alla giurisprudenza comunitaria, si richiama la sentenza della Corte di Giustizia del 29 marzo 2007, Causa C-111/05, in cui è stato precisato che, per qualificare l'operazione prevista, occorre esaminare, tra l'altro, l'importanza della prestazione di servizi rispetto alla fornitura del bene.

In particolare, i giudici comunitari evidenziano che è necessario verificare se i servizi resi dal fornitore si limitino alla semplice posa in opera del bene, senza che lo stesso subisca alcuna alterazione, ovvero, se gli stessi siano diretti a modificare la natura del bene e/o ad adattare lo stesso alle esigenze specifiche del cliente.

La Corte di Giustizia ha inoltre precisato che, ai fini della qualificazione dell'operazione, il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato senz'altro obiettivo di cui si può tener conto, ma che il costo del materiale e dei lavori non può, da solo, assumere un'importanza decisiva.

In linea con l'orientamento della giurisprudenza comunitaria, l'Agenzia delle Entrate, in diversi documenti di prassi, ha precisato che la distinzione tra cessione con posa in opera e prestazione di servizi dipende dalla causa contrattuale, rintracciabile dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti. In sostanza, quando lo scopo principale è 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 quale cessione con posa in opera (cfr. risoluzioni n. 164/E e n. 148/E del 2007).

La risoluzione n. 220/E del 10 agosto 2007 ha inoltre chiarito che, nelle ipotesi in cui siano poste in essere sia prestazioni di servizi che cessioni di beni, per stabilire se sia prevalente l'obbligazione di dare o quella di fare, occorre fare riferimento alla volontà contrattualmente espressa dalle parti.

In linea di principio, quando il programma negoziale ha quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta a consentirne la fruizione, senza modificarne la natura, il contratto è senz'altro qualificabile quale cessione con posa in opera.

Al contrario, se la volontà contrattuale è quella di addivenire ad un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale.

Da ultimo, in linea con la prassi dell'Amministrazione finanziaria, si segnala l'orientamento della giurisprudenza domestica, secondo cui occorre 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 (Cass. civ. n. 6925 del 21 aprile 2001 e n. 11602 del 2 agosto 2002).

Nella sentenza n. 6925 del 2001, in particolare, la Corte di Cassazione ha precisato che si ha appalto quando la fornitura della materia costituisce un semplice mezzo per la produzione dell'opera e il lavoro è lo scopo essenziale del

negozio, in modo che le modifiche da apportare al bene consistono non già in 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.

Con riferimento alla fattispecie oggetto del presente interpello, si osserva che, in base alle informazioni riferite dal Contribuente – qui assunte acriticamente – l'operazione resa dalla Società al suo cliente consiste nella realizzazione e installazione di camere bianche, ossia di ambienti caratterizzati da un elevato grado di purezza dell'aria e una bassa concentrazione di microparticelle di polvere in sospensione. L'impianto di cui trattasi è costituito da ventilatori a bassa velocità, che immettono nella stanza, attraverso il soffitto, un flusso di aria precedentemente filtrata attraverso appositi filtri posizionati all'esterno della stessa, e aspirata attraverso griglie poste sul pavimento.

Dagli elementi forniti dall'Istante sembra evincersi, quindi, che l'operazione *de quo* costituisca una prestazione di servizi relativa a beni immobili in quanto la fornitura della materia rappresenta un semplice mezzo per la produzione dell'opera.

Emerge, infatti, dalla documentazione integrativa inviata dalla Società (v. "*Fornitura e posa di materiale per clean rooms*") che l'installazione del complesso e peculiare sistema di areazione a opera di personale specializzato implica significativi interventi sull'immobile, che presentano con esso un nesso diretto ed essenziale.

Lo stesso immobile risulta indispensabile alla prestazione oltre che elemento costitutivo del servizio offerto, consistente nell'allestimento di un ambiente a contaminazione controllata. I beni installati dalla Società possiedono, dunque, i requisiti di un'attrezzatura fissata stabilmente e non separabile dallo stesso immobile.

Appare utile, pertanto, richiamare la disciplina di cui all'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera *a*), del Decreto IVA che, conformemente con quanto

previsto dall'articolo 47 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, stabilisce che si considerano effettuate nel territorio dello Stato, agli effetti dell'IVA, *“le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato”*.

L'articolo 31-bis, paragrafo 1, del Regolamento (CE) 15 marzo 2011, n. 282, introdotto dal Regolamento 7 ottobre 2013, n. 1042, stabilisce che a decorrere dal 1° gennaio 2017, *“I servizi relativi a beni immobili di cui all'articolo 47 della direttiva 2006/112/CE comprendono soltanto i servizi che presentano nesso sufficientemente diretto con tali beni. Si considera che presentino nesso sufficientemente diretto con beni immobili i servizi:*

- a) derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;*
- b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene”*.

Il paragrafo 2, lettera *m)* della stessa disposizione stabilisce che nell'ambito applicativo del paragrafo 1 rientrano *“l'installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili”*.

In merito alla definizione dei beni che, ai fini dell'applicazione delle regole sulla territorialità IVA, possano dirsi mobili o immobili, con circolare n. 37/E del 29 luglio 2011, paragrafo 3.1.2. è stato precisato che *“quando tali beni (n.d.r. mobili) siano fissati stabilmente, gli stessi sono da considerare agli effetti dell'IVA quali beni immobili. A conclusioni sostanzialmente analoghe si giunge sulla base dell'orientamento costante più volte ribadito dalla scrivente (...) e cioè che si è in presenza di beni immobili quando non sia possibile separare il*

bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità del bene stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento.

Ne consegue che, agli effetti della determinazione del luogo di effettuazione dell'operazione, quando il bene mobile – nel momento in cui il servizio è eseguito – sia fissato stabilmente e non possa essere separato (a meno di alterarne la funzionalità o di antieconomici interventi di adattamento), non opererà il criterio base del committente, bensì la disposizione specifica prevista per i servizi relativi a beni immobili”.

Pertanto, con riferimento al quesito n. 1, la territorialità IVA dell'operazione dipende dal luogo in cui è situato l'immobile, a nulla rilevando il luogo in cui il committente è stabilito. Per effetto dell'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera a), del Decreto IVA, dunque, l'operazione rileverà in Italia se effettuata su un immobile ivi situato, mentre sarà fuori campo IVA se effettuata su un immobile situato in uno Stato UE o extra-UE.

In merito al quesito n. 2, si ritiene utile richiamare la disposizione di cui all'articolo 8 del Regolamento n. 282 del 2011, secondo cui *“l'operazione in cui un soggetto passivo si limita a montare le 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”.*

In base a tale presupposto, la mera operazione di installazione delle camere bianche resa alla Società da appositi artigiani (residenti nel territorio dello Stato, in UE o in territorio extra-UE) costituisce una prestazione di servizi con le seguenti conseguenze in merito alla territorialità IVA della stessa:

- se il servizio *de quo* è reso all'Istante da un artigiano stabilito nel territorio dello Stato su un immobile ivi situato, l'operazione è territorialmente rilevante in Italia in base alle regole ordinarie, mentre quando è reso su un immobile situato all'estero è fuori campo IVA;

- se la prestazione è invece resa da un artigiano, stabilito in uno Stato UE o extra UE, l'operazione è territorialmente rilevante in Italia quando è relativa a un immobile ivi situato. In questo caso l'IVA si applica in base al meccanismo del *reverse charge* di cui all'articolo 17, comma 2, del Decreto IVA che individua nell'Istante il debitore dell'imposta, tenuto quindi all'adempimento dei relativi obblighi di versamento, dichiarazione e fatturazione (mediante "integrazione della fattura" o "autofattura").

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)