

Risposta n. 163

OGGETTO: Servizio di lettura dei ripartitori di calore posti all'interno dei condomini - Aliquota IVA applicabile

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

QUESITO

La società Alfa (di seguito anche l'Istante) riferisce di operare nel settore energetico, offrendo ai propri clienti, sia privati sia pubblici, la fornitura di Servizi Energetici disciplinati dal D.Lgs n. 115/2008 nonché dal D.P.R. n. 412/1993.

In particolare, la società istante svolge, tra gli altri, anche il servizio di lettura dei ripartitori di calore posti all'interno dei condomini (edifici) propri clienti.

La società evidenzia che il suddetto servizio le viene affidato dai condomini, con varie modalità e più precisamente:

a) in alcuni casi, il condominio affida ad Alfa l'installazione dei ripartitori di calore e, contestualmente, il servizio di lettura degli stessi; Alfa quindi, in questi casi, dà avvio al servizio di lettura dei ripartitori subito dopo averli installati presso il condominio;

b) in altri casi, Alfa esegue il solo servizio di lettura dei ripartitori, già installati in epoca precedente presso il condominio dalla medesima Alfa;

c) oppure, ancora, Alfa esegue il solo servizio di lettura dei ripartitori, già installati in epoca precedente da una ditta terza.

Premesso quanto sopra, l'Istante riferisce testualmente che *"la prestazione di installazione di ripartitori di calore risulta assoggettata all'applicazione della aliquota agevolata del 10%, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. b), della legge n. 488 del 1999"*.

A tal riguardo, richiama, in materia di prestazioni accessorie, l'articolo 12, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, la sentenza della Corte di Giustizia CE, dell'11 gennaio 2001, causa C-76/99 (al punto 27) e la Risoluzione Ministeriale del 15 luglio 2002, n. 230/E, ed evidenzia che, a suo avviso, la prestazione di lettura dei ripartitori di calore deve essere qualificata come prestazione accessoria rispetto a quella (principale) della installazione dei ripartitori medesimi e scontare, conseguentemente, l'aliquota agevolata applicata ai sensi del sopra citato art. 7, comma 1, lett. b), della legge n. 488 del 1999.

L'Istante fa presente, inoltre, che, ai sensi del n. 122, Tabella A, parte terza, D.P.R. n. 633 del 1972 sono soggette all'aliquota IVA ridotta del 10 per cento *"le prestazioni di servizi e forniture di apparecchiature e materiali relativi alla fornitura di energia termica per uso domestico attraverso reti pubbliche di teleriscaldamento o nell'ambito del contratto servizio energia, come definito nell'art. 11, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26.08.1993, n. 412 e ss. mm.; sono incluse le forniture di energia prodotta da fonti rinnovabili o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento"*. In tale caso, ad avviso dell'Istante, anche a voler prescindere dalla natura accessoria, la prestazione di lettura dei ripartitori di calore, potrebbe comunque godere dell'aliquota agevolata, ai sensi del citato disposto del n. 122, Tabella A, ogni qual volta la prestazione sia compresa nel contratto Servizio Energia, o, comunque, sia svolta, contestualmente, a quest'ultimo con separato contratto.

Ciò premesso, Alfa chiede di chiarire quanto segue.

1) se in tutti e tre i casi di cui alle lettere a), b) e c), al servizio di lettura di ripartitori di calore affidato ad Alfa dai condomini possa applicarsi la medesima aliquota IVA agevolata al 10 per cento prevista per l'installazione dei ripartitori, ex art.7, comma I, lett. b) L. n. 488/1999, integrando la prestazione di lettura dei ripartitori una prestazione accessoria a quella di installazione degli stessi;

2) prescindendo dalla natura accessoria della prestazione di lettura rispetto alla prestazione di installazione dei ripartitori, se, in ogni caso, alla prestazione di lettura - ogni qual volta essa sia compresa in un contratto di Servizio Energia di cui al D.Lgs n. 115/2008 ovvero sia svolta contestualmente, seppur con separato contratto, a detto Servizio Energia assoggettato, in presenza di tutte le condizioni ivi richieste, all'aliquota IVA agevolata del 10 per cento di cui al n. 122, Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972 - sia applicabile la medesima aliquota IVA del 10 per cento.

Si precisa che sino ad oggi l'Istante, in tutte e tre i casi sopra descritti, nel fatturare ai Condomini (edifici) propri clienti le prestazioni di lettura dei ripartitori, ha applicato (e sta applicando) l'aliquota IVA ordinaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società è del parere che la prestazione di lettura dei ripartitori sia qualificabile come prestazione accessoria rispetto a quella (principale) della installazione dei ripartitori medesimi, avendo una funzione di integrazione e completamento dell'operazione di installazione dei ripartitori di calore, con la quale porta al raggiungimento del risultato (o comunque persegue l'obiettivo di raggiungere il risultato) del risparmio energetico.

Per tale ragione, Alfa ritiene coerente che tale prestazione sia fatturabile ai condomini (edifici) applicando la medesima aliquota IVA prevista per la prestazione di installazione, ossia l'aliquota IVA agevolata al 10 per cento ex art. 7, comma 1,

lett.b, della L. n. 488 del 1999.

Più in particolare, ritiene l'Istante che l'aliquota IVA al 10 per cento risulti applicabile sia nel caso in cui Alfa abbia (contestualmente ovvero antecedentemente) anche installato i ripartitori medesimi, sia nel caso in cui tali ripartitori siano stati installati precedentemente da una ditta terza.

Inoltre, prescindendo dalla natura accessoria, a giudizio dell'Istante, la prestazione di lettura dei ripartitori di calore, ricompresa nell'ambito del Servizio Energia, dovrebbe scontare l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata, ai sensi del disposto del n. 122 della Tabella A, parte terza, del D.P.R. 633/1972.

Nel caso, invece, di lettura dei ripartitori di calore eseguita contestualmente al Servizio Energia, in forza di autonomo contratto, la prestazione di lettura sarebbe, a giudizio dell'Istante, quantomeno qualificabile come accessoria a quella (principale) di Servizio Energia, non avendo, da un lato, un'utilità a sé stante per il condominio cliente e, dall'altro lato, avendo lo scopo di "integrare/completare" l'operazione di erogazione di gas/energia a favore del condominio medesimo. Accessorietà che, a giudizio dell'Istante, non viene meno nel caso in cui la prestazione accessoria di lettura dei ripartitori di calore sia eseguita in forza di un contratto distinto rispetto a quello avente ad oggetto la contestuale prestazione principale (il Servizio Energia) e sia, per tale ragione, fatturata separatamente da quest'ultima.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'istanza in esame, nel quesito sub 1), la società chiede di conoscere se il servizio di lettura di ripartitori di calore presso i condomini possa configurarsi come prestazione accessoria, ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. n. 633 del 1972, rispetto alla prestazione di installazione dei suddetti ripartitori di calore.

A tal riguardo, l'Istante riferisce testualmente che *"la prestazione di installazione di ripartitori di calore risulta assoggettata all'applicazione della aliquota agevolata"*

del 10%, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. b), della legge n. 488 del 1999".

In proposito, si fa preliminarmente presente che, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, *"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"* sono soggette all'aliquota IVA del 10 per cento.

Al riguardo è opportuno premettere che l'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, cui rinvia la norma in esame, recante la definizione delle varie tipologie di interventi di recupero del patrimonio edilizio, è stato trasfuso nell'articolo 3 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, contenente il Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia. Tale Testo Unico rappresenta, pertanto, la normativa di riferimento per l'individuazione delle tipologie di interventi agevolati.

Si osserva, inoltre, che l'agevolazione tributaria, negli anni passati oggetto di continue proroghe, è entrata a regime per effetto dell'articolo 2, comma 11, della legge 23 dicembre 2009, n. 191.

Tra le prestazioni agevolate, ai fini che qui interessano, vengono in rilievo le manutenzioni ordinarie e straordinarie lett. a) e b) dell'articolo 31, legge 5 agosto 1978, n. 457 (trasfusa nell'articolo 3 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380), effettuate su immobili a destinazione abitativa privata.

Con riferimento al caso che qui interessa, in relazione alla prestazione di "installazione di ripartitori di calore", indicata genericamente dall'Istante senza ulteriori specificazioni, si ritiene che detta prestazione possa fruire dell'aliquota ridotta del 10 per cento, nel presupposto che consista in un intervento volto *"ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti"* ai sensi dell'art. 3, comma 1, lettera a) del D.P.R. n. 380 del 2001, in virtù del richiamo previsto dall'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488.

Posto quanto sopra, rispetto al quesito sub 1), si è, tuttavia, del parere che la

prestazione di lettura dei ripartitori di calore non si configuri come prestazione accessoria rispetto a quella (principale) della installazione dei ripartitori.

L'Amministrazione finanziaria, in via generale, ha chiarito in sede di prassi (cfr. risoluzioni del 3 ottobre 2008, n. 367/E; del 1° agosto 2008, n. 337/E; del 15 luglio 2002, n. 230/E) che, ai fini della qualificazione di un'operazione come accessoria, è necessario che la stessa presenti le seguenti caratteristiche:

1) l'operazione deve integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale;

2) l'operazione deve essere resa direttamente dal medesimo soggetto che effettua l'operazione principale ovvero da terzi, ma per suo conto e a sue spese;

3) l'operazione deve essere resa nei confronti del medesimo soggetto (cessionario/committente) nei cui confronti è resa l'operazione principale.

Secondo la Corte di Giustizia (sentenza dell'11 gennaio 2001, C-76/99) una prestazione deve essere considerata *"accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore"*.

In applicazione di tale principi, la risoluzione 15 luglio 2002, n. 230 ha affermato che non è sufficiente una generica utilità della prestazione accessoria all'attività principale, unitariamente considerata, poiché è necessario che la prestazione accessoria formi un tutt'uno con l'operazione principale.

Con riferimento al caso di specie, relativamente al quesito sub 1), si ritiene che non ricorra l'accessorietà nel senso sopra descritto tra il servizio di lettura di ripartitori di calore presso i condomini e la prestazione di installazione dei suddetti ripartitori di calore, presentando le due prestazioni una propria distinta ed autonoma funzione, conseguentemente si è del parere che il servizio di lettura di ripartitori di calore deve essere autonomamente assoggettato ad IVA con l'aliquota ordinaria del 22 per cento.

Nel quesito sub 2), l'Istante chiede, inoltre, se, in ogni caso, alla prestazione di lettura - ogni qual volta essa sia compresa in un contratto di Servizio Energia di cui al

D.Lgs 115/2008, ovvero sia svolta contestualmente, seppur con separato contratto, a detto Servizio Energia assoggettato, in presenza di tutte le condizioni ivi richieste, all'aliquota IVA agevolata del 10 per cento di cui al n. 122, Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 - sia applicabile la medesima aliquota IVA del 10 per cento.

In proposito, si evidenzia che il D.lgs. del 30 maggio 2008, n. 115, emanato in attuazione della direttiva 2006/32/CE relativa all'efficienza degli usi finali dell'energia e i servizi energetici e abrogazione della direttiva 93/76/CEE, ha regolamentato un quadro di misure volte al miglioramento dell'efficienza degli usi finali dell'energia sotto il profilo costi e benefici, prevedendo, all'articolo 16, comma 4, il "Contratto Servizio Energia".

In particolare, l'Allegato II del menzionato D.lgs. del 30 maggio 2008, n. 115, disciplina i requisiti e le prestazioni che qualificano il contratto servizio energia, stabilendo, al punto 2, che:

"a) contratto servizio energia: è un contratto che nell'osservanza dei requisiti e delle prestazioni di cui al paragrafo 4 disciplina l'erogazione dei beni e servizi necessari alla gestione ottimale ed al miglioramento del processo di trasformazione e di utilizzo dell'energia;

b) (...);

c) fornitore del contratto servizio energia: è il fornitore del servizio energetico che all'atto della stipula di un contratto servizio energia risulti in possesso dei requisiti di cui al paragrafo 3".

Il paragrafo 4 dell'Allegato II individua i requisiti soggettivi ed oggettivi, le prestazioni (numerose e complesse da un punto di vista tecnico), le responsabilità, nonché i parametri per la determinazione del corrispettivo che devono sussistere per poter qualificare un contratto come "Contratto Servizio Energia".

Per quanto qui rileva, si evidenzia, dunque, che nell'Allegato II del D.Lgs. 115/2008, risultano essere stati aggiornati i requisiti minimi del Contratto Servizio

Energia, precisando ed ampliando quanto già indicato, anteriormente all'entrata in vigore delle norme, dalla scrivente nella circolare n. 273 del 23 novembre 1998 con riferimento al Contratto Servizio Energia.

In particolare, il D.Lgs. n. 115 del 2008, confermando quanto già chiarito dall'Amministrazione finanziaria, specifica che, il Contratto Servizio Energia è, in via generale, una fattispecie complessa che, nel rispetto delle vigenti leggi in materia di uso razionale dell'energia, di sicurezza e di salvaguardia dell'ambiente, è finalizzato anche a migliorare il processo di trasformazione e di utilizzo dell'energia assicurando la realizzazione di qualsiasi intervento che consenta la riduzione del consumo di energia da fonti non rinnovabili, in termini significativi ed oggettivamente misurabili.

Con riferimento all'aliquota IVA applicabile, si evidenzia che, nella formulazione attuale, il citato punto 122), della Tabella A, stabilisce l'assoggettamento ad aliquota del 10% delle *"prestazioni di servizi e forniture di apparecchiature e materiali relativi alla fornitura di energia termica per uso domestico attraverso reti pubbliche di teleriscaldamento o nell'ambito del contratto servizio energia, come definito nel decreto interministeriale di cui all'articolo 11, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412, e successive modificazioni; sono incluse le forniture di energia prodotta da fonti rinnovabili o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento; alle forniture di energia da altre fonti, sotto qualsiasi forma, si applica l'aliquota ordinaria"*.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha definito l'ambito applicativo della norma richiamata, come modificata dall'art. 1, comma 384, della Legge n. 296 del 2006, con la Risoluzione n. 94/E del 2007, successivamente richiamata dalla Risoluzione n. 28/E del 2010. Con i citati documenti di prassi viene chiarito, da un lato, che l'aliquota agevolata del 10 per cento è applicabile, oltre che alle prestazioni di servizi, anche alle forniture di apparecchiature e materiali utilizzati per la fornitura di energia termica per uso domestico e, dall'altro, si restringe il campo di applicazione dell'aliquota agevolata all'energia prodotta da fonti rinnovabili o da impianti di

cogenerazione ad alto rendimento. La disposizione normativa di cui al punto 122) subordina l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento al verificarsi delle seguenti condizioni: 1. uso domestico dell'energia; 2. distribuzione dell'energia mediante un contratto servizio energia, anche nella versione plus, fattispecie sopravvenuta mediante una modifica normativa; 3. produzione dell'energia da fonti rinnovabili o da impianti di cogenerazione ad alto rendimento.

Ne consegue che, solo nel caso in cui il Contratto Servizio Energia rispetti concretamente i presupposti sopra indicati, al relativo corrispettivo può essere applicata l'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi di quanto disposto dal citato punto 122) della Tabella.

Posto quanto sopra, con riferimento al quesito sub 2), si è del parere che solo in caso di stipula, da parte della società istante, di un Contratto di Servizio Energia, nei termini disciplinati dal D.Lgs n. 115/2008, che preveda, tra le prestazioni oggetto del contratto, anche la lettura dei ripartitori di calore (posti all'interno dei condomini), al corrispettivo potrà essere applicata l'aliquota IVA del 10 per cento, come disposto dal punto 122), della Tabella A.

Si evidenzia, in proposito, che l'agevolazione prevista dal punto 122), della Tabella A, riguarda il Contratto di Servizio Energia, unitariamente e complessivamente inteso, la cui ragione economica è il perseguimento dell'efficienza energetica secondo le condizioni soggettive ed oggettive richieste dal D.Lgs n. 115/2008.

Diversamente, nel caso in cui la prestazione di lettura dei ripartitori di calore non sia prevista nell'ambito del Contratto di Servizio Energia, ma venga in rilievo distintamente, come prestazione eseguita in forza di autonomo contratto stipulato dalla società istante, la prestazione di lettura non potrà usufruire dell'aliquota IVA ridotta del 10 per cento, ai sensi del punto 122) della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, dovendo scontare l'imposta con l'applicazione dell'aliquota ordinaria del 22 per cento.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)