

## Risposta n. 141

***OGGETTO: Trattamento fiscale applicabile ai fini dell'Iva alla tariffa relativa alla cessione del segno identificativo e alla tariffa per le ispezioni previste dalle norme in materia di esercizio e controllo degli impianti termici degli edifici – Artt. 3, 4 e 15 del Dpr 26 ottobre 1972 n. 633 - Istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n. 212***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del Dpr 26 ottobre 1972 n. 633, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

L'istante espone la seguente fattispecie concernente l'individuazione del corretto trattamento fiscale ai fini IVA applicabile alla cessione del segno identificativo e alla tariffa per le ispezioni previste dalla Legge Regionale delle Marche del 20 aprile 2015, n. 19 (Norme in materia di esercizio e controllo degli impianti termici degli edifici).

L'istante premette che, ai sensi dell'art. 9, comma 2, del D.Lgs. 19 agosto 2005 n. 192, nonché dell'art. 9, comma 1, e dell'art. 10, comma 3, lett. c) del DPR 16 aprile 2013 n. 74, l'attività di controllo sugli impianti termici, e quindi l'applicazione delle tariffe necessarie a coprire i costi di tale attività e di tutto ciò che è ad essa correlato (come la gestione del catasto impianti), spettano alle Autorità competenti (ovvero ai comuni con più di 40.000 abitanti e, per il restante territorio, alle province) o ad eventuali organismi esterni da esse delegati.

La L.R. n. 19 del 2015 della Regione Marche riprende tali disposizioni all'art. 2, in cui stabilisce che gli accertamenti e le ispezioni degli impianti termici sono affidati ai Comuni con più di 40.000 abitanti e per la restante parte del territorio alle Province (Autorità competenti), che possono effettuare gli accertamenti e le ispezioni direttamente con proprio personale o affidare il servizio ad un organismo esterno avente le caratteristiche riportate nell'Allegato C del DPR n. 74 del 2013.

L'art. 14 della L.R. n. 19 del 2015 stabilisce quindi le tariffe che gli utenti devono pagare per coprire i costi dei controlli, disponendo in particolare:

1. che i responsabili d'impianto corrispondano, con la cadenza stabilita dall'Allegato 3 alla stessa legge, un contributo commisurato alla potenza dell'impianto (cfr. art. 11), acquisendo periodicamente un segno identificativo il cui importo è stabilito dall'Allegato 7 alla legge medesima;
2. che, nei casi previsti dall'art. 7, comma 2, lettera b) e dall'art. 8, commi 7, 9 e 22 della stessa L.R., ai responsabili d'impianto venga addebitato il costo dell'ispezione sull'impianto, secondo gli importi stabiliti dall'Allegato 6 alla legge medesima.

Con l'istituzione del catasto unico regionale degli impianti termici, previsto dall'art. 12, comma 1, della L.R. n. 19 del 2015, la tariffa relativa al segno identificativo verrà suddivisa tra la Regione, che ne incasserà il 10 per cento (per la gestione del catasto stesso), e le Autorità competenti o gli organismi esterni da esse espressamente indicati, che incasseranno il restante 90 per cento (cfr. art. 14, comma 5, della L.R. n. 19 del 2015).

Il catasto unico regionale telematico degli impianti termici (CURMIT) prevede, tra le altre cose, un unico canale di pagamento telematico del segno identificativo, gestito dal sistema stesso, con la suddivisione alla fonte della quota-parte riservata alla Regione, e della quota-parte di competenza delle Autorità competenti/organismi esterni: in pratica, i segni identificativi si potranno acquisire solo tramite il CURMIT e, all'atto del pagamento telematico, la tariffa versata verrà suddivisa automaticamente e direttamente tra due destinatari: la Regione

(che sarà titolare dell'incasso del proprio 10 per cento), e l'Autorità competente o l'organismo esterno dello specifico territorio in cui è collocato l'impianto (che sarà titolare del proprio 90 per cento).

Nel territorio della Regione Marche numerose Autorità competenti, nel rispetto di quanto disposto dalla normativa regionale, hanno delegato ad organismi esterni l'attività di controllo ed ispezione sugli impianti termici.

Gli organismi in questione sono prevalentemente società a totale partecipazione pubblica che svolgono servizi di pubblica utilità, tra cui l'attività appena richiamata.

Quando si tratta di società a totale partecipazione pubblica, il servizio di controllo ed ispezione sugli impianti termici è affidato a tali enti nell'ambito di un contratto di servizio con affidamento nella forma dell'in-house o con accordo di partenariato pubblico ex art. 5, comma 6, del D.Lgs. n. 50 del 2016. In tali casi, le tariffe pagate dai manutentori (a titolo di anticipo in nome e per conto del responsabile d'impianto) o, eventualmente, direttamente dai responsabili d'impianto per i segni identificativi, e le tariffe pagate dai responsabili d'impianto per le ispezioni rappresentano l'unica remunerazione, per gli organismi esterni, dell'attività di controllo ed ispezione svolta sugli impianti. In altre parole, l'Autorità competente non remunera diversamente l'organismo esterno per tali attività, ed esso è tenuto a far fronte ai costi che sostiene per i controlli e le ispezioni sugli impianti esclusivamente mediante l'incasso delle tariffe.

Esistono inoltre dei casi, residuali, in cui l'organismo esterno che provvede alla riscossione diretta della tariffa del segno identificativo è invece una società a non esclusiva partecipazione pubblica, e il servizio di controllo ed ispezione sugli impianti è ad essa affidato mediante convenzione.

Tutto ciò premesso, vengono posti dall'Istante i seguenti quesiti:

**1.** se, rispetto a quanto disposto dal DPR 26 ottobre 1972 n. 633, con particolare riferimento agli articoli 4 e 15, vada assoggettata ad IVA la tariffa (in quota-parte pari al 90 per cento) pagata dalla ditta di manutenzione all'organismo esterno per

l'acquisizione dei segni identificativi, considerando il concomitante verificarsi delle due seguenti circostanze:

a) ad acquisire il segno identificativo, e quindi a pagare la relativa tariffa (in quota- parte del 90 per cento, come sopra evidenziato) all'organismo esterno, non è l'utente finale (responsabile d'impianto) ma una ditta di manutenzione;

b) la tariffa per il segno identificativo (in quota-parte del 90 per cento) verrebbe pagata dalla ditta di manutenzione (pur se a titolo di anticipazione, in nome e per conto dell'utente finale a cui verrà successivamente riaddebitata) ad una società a totale partecipazione pubblica (delegata dall'Autorità competente a ricoprire il ruolo di organismo esterno, ai sensi della L.R. n. 19 del 2015), e non ad un ente pubblico;

**2.** se, rispetto a quanto disposto dal DPR n. 633 del 1972, con particolare riferimento agli articoli 4 e 15, vada assoggettata ad IVA la tariffa (in quota-parte pari al 90 per cento) pagata dalla ditta di manutenzione all'organismo esterno per l'acquisizione dei segni identificativi, se tale organismo esterno non è una società a totale partecipazione pubblica (comunque delegata dall'Autorità competente a ricoprire il ruolo di organismo esterno, ai sensi della L.R. n. 19 del 2015) ma una società di diversa natura;

**3.** se, nel caso in cui la tariffa per l'acquisizione dei segni identificativi debba essere assoggettata ad IVA, l'IVA vada applicata in modo differenziato (10 per cento o 22 per cento) a seconda se si tratti di segno identificativo da associare, rispettivamente, ad un impianto termico per uso abitativo privato, oppure ad un impianto destinato ad uso diverso da quello abitativo privato, sulla base di quanto previsto dall'art. 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, che consente l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta nella misura del 10 per cento per *"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"*, richiamato dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del 4 marzo 2013;

**4.** se i princìpi sanciti dalla Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 186/E del 6 dicembre 2000 siano applicabili alle seguenti fattispecie, ovvero:

**a.** se la quota di tariffa per l'acquisizione dei segni identificativi che dovrà essere pagata dal manutentore ad un Ente pubblico (Regione per il 10 per cento; Provincia o Comune per il 90 per cento, laddove l'Autorità competente non abbia delegato alla riscossione un organismo esterno), possa considerarsi esente da IVA ai sensi dell'art. 15 del DPR n. 633 del 1972, che stabilisce che vanno escluse dal computo della base imponibile le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate, considerato altresì che il contributo pagato serve a coprire i costi di un'attività di natura pubblicistico istituzionale, effettuata da un ente in veste di pubblica autorità (con il conseguente venir meno del presupposto soggettivo di applicazione del tributo);

**b.** se vada assoggettata ad IVA la tariffa pagata dal responsabile d'impianto per le ispezioni all'organismo esterno, o se la stessa possa considerarsi esente da IVA ai sensi dell'art. 15 del DPR n. 633 del 1972:

- nel caso in cui tale organismo sia una società a totale partecipazione pubblica;

- nel caso in cui esso non sia una società a totale partecipazione pubblica.

In merito al sopra riportato punto 4, l'Istante ritiene opportuno evidenziare che la citata Risoluzione ministeriale affronta in particolare il tema del trattamento tributario ai fini IVA di quanto pagato per le ispezioni dai responsabili d'impianto alle Autorità competenti e non di quanto pagato per le ispezioni stesse dai responsabili d'impianto ad organismi esterni o per l'acquisizione del segno identificativo dal manutentore sia ad organismi esterni, sia ad un ente pubblico.

L'istante, inoltre, con documentazione integrativa presentata in data 24 luglio 2018, forniva alcuni tipi contratti-accordi stipulati tra Autorità competenti del territorio regionale e organismi esterni, i quali ultimi hanno la natura di Spa pubbliche, per il servizio di controllo ed ispezione sugli impianti, ed un capitolato d'appalto per l'affidamento del servizio di ispezione da parte dell'Autorità

competente ad un potenziale organismo esterno aggiudicatario, che nel caso specifico, è risultato essere una società privata.

L'istante specificava che, come si evince dai citati contratti, nei casi di contratti sussistenti tra Autorità competenti e Spa pubbliche (in qualità di organismi esterni), le tariffe per i segni identificativi e per le ispezioni vengono corrisposte da manutentori e responsabili d'impianto direttamente all'organismo esterno (Spa pubblica), che da esse trae la remunerazione per il servizio svolto su delega dell'Autorità competente.

Nei casi di appalto per l'affidamento del servizio di ispezione da parte delle Autorità competenti ad un potenziale aggiudicatario, invece, l'organismo esterno aggiudicatario non beneficia né delle tariffe per i segni identificativi (non oggetto del servizio/capitolato, e comunque, nella fattispecie in questione, incassate direttamente dall'Autorità competente), né delle tariffe pagate dai responsabili d'impianto per le ispezioni (che vengono corrisposte direttamente dall'Autorità competente), e viene remunerato per il servizio svolto esclusivamente dall'Autorità competente, mediante la corresponsione di una cifra onnicomprensiva stabilita come importo contrattuale.

L'istante, inoltre, precisava che i soggetti che ricoprono la qualifica di organismi esterni sono:

- nella fattispecie di cui al sopra riportato punto 1), Società per azioni (in house o non in house rispetto all'Autorità competente delegante), in cui la totalità delle azioni è detenuta da uno o più enti locali (Comuni e/o Province), oppure società di altra tipologia rispetto alla società per azioni comunque di proprietà interamente pubblica;

- nella fattispecie di cui al sopra riportato punto 2), da società miste, o società con capitale interamente privato (Spa, srl. ecc.);

- nella fattispecie di cui al sopra riportato punto 4 lett. b), Società per azioni (in house o non in house rispetto all'Autorità competente delegante), in cui la totalità delle azioni è detenuta da uno o più enti locali (Comuni e/o Province), oppure

società di altra tipologia rispetto alla società per azioni comunque di proprietà interamente pubblica, oppure società miste, o società con capitale interamente privato (Spa, srl. ecc.).

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA**

L'istante propone le seguenti soluzioni relative ai quesiti sopra riportati:

Con riferimento al quesito di cui al punto **1**, la soluzione proposta è che la tariffa non vada assoggettata ad IVA.

Con riferimento al quesito di cui al punto **2**, la soluzione proposta è che la tariffa non vada assoggettata ad IVA.

Con riferimento al quesito di cui al punto **3**, la soluzione proposta è che, nel caso la tariffa debba essere assoggettata ad IVA, la stessa vada applicata in modo differenziato.

Con riferimento al quesito di cui al punto **4.a**, la soluzione proposta è che la tariffa sia esente da IVA.

Con riferimento al quesito di cui al punto **4.b**, la soluzione proposta è che in entrambi i casi la tariffa sia esente da IVA.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In merito ai **quesiti di cui ai superiori punti 1), 2), e 4.a)**, si ritiene che le fattispecie ivi descritte esulino dal campo di applicazione dell'Iva.

In particolare, la scrivente, avendo riguardo alla genesi normativa della tariffa relativa al segno identificativo oggetto di quesito, ritiene che assuma rilevanza dirimente la corretta qualificazione del contributo (*i.e.* tariffa) relativo al segno identificativo posto a carico dei responsabili degli impianti termici di cui all'art. 11 della Legge Regionale 20 aprile 2015, n. 19.

In base a quest'ultima disposizione, infatti, *“1. il segno identificativo è un apposito contrassegno che attesta il pagamento del contributo economico previsto al momento dell'invio al soggetto esecutore, effettuato secondo le modalità di cui all'art. 5, del rapporto di controllo di efficienza energetica. 2. I manutentori o i responsabili di impianto acquisiscono, con le modalità indicate dall'autorità competente, il segno identificativo da apporre sul pertinente rapporto di controllo di efficienza energetica. Se il segno identificativo è fornito dal manutentore, quest'ultimo lo acquisisce per conto del proprio utente (responsabile dell'impianto) anticipandone il costo, che deve essere rimborsato dall'utente senza l'applicazione di costi aggiuntivi. 3. I valori dei segni identificativi riportati nell'Allegato 7 sono determinati tenendo conto del numero, della potenza e della tipologia degli impianti, al fine di coprire i costi degli accertamenti e delle ispezioni, nonché per l'implementazione e la gestione del Catasto Unico Regionale di cui all'art. 12 e per l'informazione di cui all'art. 13. [...]”*.

La norma istitutiva del contributo di natura extra tributaria è l'art. 10 del d.P.R. n. 74 del 2013, comma 3, lettera c), in base al quale *“Nel disciplinare la materia”* (i.e. esercizio, controllo, manutenzione e ispezione degli impianti termici per la climatizzazione invernale ed estiva degli edifici e per la preparazione dell'acqua calda per usi igienici sanitari), *“le Regioni e le Province autonome, tenendo conto delle peculiarità del territorio, del parco edilizio e impiantistico esistente, delle valutazioni tecnico-economiche concernenti i costi di costruzione e di gestione degli edifici, delle specificità ambientali, del contesto socio-economico e di un corretto rapporto costi-benefici per i cittadini, possono: [...]*

*c) assicurare la copertura dei costi necessari per l'adeguamento e la gestione del catasto degli impianti termici, nonché per gli accertamenti e le ispezioni sugli impianti stessi, mediante la corresponsione di un contributo da parte dei responsabili degli impianti, da articolare in base alla potenza degli impianti, secondo modalità uniformi su tutto il territorio regionale. [...]”*.



Per inquadrare correttamente la natura del contributo in questione, si può fare riferimento all'orientamento della giurisprudenza amministrativa sulla vigente normativa in materia di esercizio e manutenzione degli impianti termici che obbliga gli enti locali ad effettuare i controlli necessari e verificare *“l'osservanza delle norme relative al rendimento di combustione anche avvalendosi di organismi esterni aventi specifica competenza tecnica, con onere a carico degli utenti”*.

Tale attività secondo il giudice amministrativo *“non consiste in una prestazione resa "a favore" della collettività locale o di singoli utenti, interessi sociali che l'ente locale s'è assunto per realizzare fini di promozione dello sviluppo economico e civile (cd. funzione di promozione), ma consiste piuttosto in una tipica funzione pubblica (cd. funzione di ordine) - esercitabile dagli enti locali direttamente o mediante organismi esterni dotati di specifiche competenze tecniche, ma mantenendone comunque la titolarità - che consiste nell'esercizio di un'attività di controllo e vigilanza su beni appartenenti a privati - che sono tenuti, in quanto conduttori di impianti potenzialmente pericolosi per l'ambiente, a subirli - al fine di verificare, nel superiore interesse pubblico alla salubrità dell'aria ed alla sicurezza ambientale, che questi rispettino gli standard previsti dalla legge a tutela della salute pubblica ed all'ambiente. In altri termini, si tratta, evidentemente, di un compito che l'ente locale non ha assunto per libera scelta, ma che costituisce un obbligo imposto dal legislatore nazionale; dal canto loro, i privati, che tali verifiche sono tenuti a subire, si vengono a trovare nella posizione non già di "beneficiari" delle prestazioni erogate dall'ente esponenziale, bensì nello stato di soggezione alle verifiche effettuate dall'autorità investita delle funzioni di controllo o dal soggetto da questa "delegato". Ne consegue che, la natura del "servizio" in questione - rilevante in quanto determinativa della disciplina applicabile - non sia quella di "servizio pubblico locale”* (cfr. Sentenza del TAR Lazio, Sez. II quater, 27/10/2010 n. 33046).

Dalla normativa regionale sopra richiamata si evince che la corresponsione del contributo obbligatorio avviene attraverso il segno identificativo (cfr. art. 11 Legge Regionale n. 19 del 2015).

Per ragioni di praticità, il versamento è effettuato in occasione del controllo di efficienza energetica. In particolare, il segno identificativo viene fornito al responsabile dell'impianto dal manutentore e/o installatore che provvede al suo acquisto presso le Autorità competenti ovvero presso l'organismo esterno da esse delegato, e lo appone sul rapporto di controllo di efficienza energetica, sia sull'originale che sulla copia. Si tratta di un versamento obbligatorio per contribuire a garantire la sicurezza pubblica, non inquadrabile, quindi, come corrispettivo di una prestazione di servizi.

Per quanto detto, dunque, la tariffa relativa al segno identificativo per l'attività di accatastamento, manutenzione e controllo degli impianti termici resta fuori dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto oggettivo di cui all'art. 3, comma 1, del d.P.R. 633 del 1972. La fattispecie descritta esula, dunque, dal campo di applicazione del tributo.

Tenuto conto di tale impostazione, la questione evidenziata al superiore **punto 3** - concernente la misura dell'aliquota IVA applicabile alla tariffa relativa ai segni identificativi - non assume rilevanza.

Per completezza, si fa presente che il riaddebito della tariffa di ciascun segno identificativo (*i.e.* bollino) da parte della ditta di manutenzione al responsabile dell'impianto, nell'ambito del servizio di controllo e di manutenzione dell'impianto termico dalla stessa reso, non concorre a formare la base imponibile di detto servizio, in quanto l'importo relativo al "bollino" (*i.e.* segno identificativo) non ha natura di corrispettivo di detto servizio, bensì è dovuto a titolo di ristoro dell'anticipazione fatta dalla ditta in nome e per conto del proprietario dell'impianto.

Per quanto riguarda il regime IVA della tariffa relativa alle ispezioni onerose di cui al **punto 4.b)**, si ritiene, invece, che la stessa assuma rilevanza agli effetti

dell'IVA, in quanto remunera un'attività imputabile direttamente all'organismo esterno (sia esso una società a totale partecipazione pubblica ovvero una società privata) a fronte della quale il responsabile dell'impianto corrisponde detta tariffa.

IL DIRETTORE CENTRALE

*Firmato digitalmente*