

Roma, 16 aprile 2008

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

***OGGETTO: Istanza di interpello – ALFA Azienda Multiservizi.
Art. 11 legge 27 luglio 2000, n.212.
Art. 17, comma 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
Applicabilità del meccanismo del reverse charge al modello in house
providing.***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 17 del DPR n. 633 del 1972 , è stato esposto il seguente

QUESITO

La richiedente è una società multiutility che opera nel settore dell'energia fornendo vari servizi, fra cui:

- servizi in concessione (fognatura e depurazione, gas, acquedotto);
- gestione calore;
- servizi dell'area elettrica.

Per rendere possibile la prestazione di tali servizi, l'ALFA si obbliga ad effettuare anche una serie di prestazioni accessorie che spesso richiedono interventi di natura

edilizia riconducibili alle attività contenute nella sezione F della tabella Atecofin 2004. La società istante svolge le proprie attività sulla base di schemi negoziali riassumibili nelle seguenti casistiche:

1. affidamento in "house" dei servizi;
2. concessioni in affidamento "in house";
3. aggiudicazioni dei servizi in esito a procedure ad evidenza pubblica;
4. gestione calore per soggetti privati.

Nel quadro di questi schemi negoziali sorgono delle obbligazioni, funzionali ed accessorie, appartenenti alla categoria dei lavori edili il cui trattamento, dal punto di vista fiscale, rappresenta l'oggetto del presente quesito.

Precisamente, l'interpello investe l'applicazione del meccanismo del reverse charge agli eventuali subappalti posti in essere per la realizzazione degli interventi di natura edilizia relativi agli anzidetti servizi.

La società istante chiede, inoltre, se l'anzidetto meccanismo dell'inversione contabile trovi applicazione anche in relazione all'esecuzione di ulteriori interventi di natura edilizia funzionali ed accessori ai servizi svolti da ALFA, insiti nell'obbligazione principale, nonché alle prestazioni contraddistinte dall'autonomia ed indipendenza rispetto al contratto di servizio principale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che l'affidamento diretto "in house" determina il concretizzarsi di un rapporto tra società (ALFA) ed amministrazione (Comune), non riconducibile ad un rapporto contrattuale tra due soggetti autonomi, bensì ad un'ipotesi assimilabile alla "delegazione interorganica", in base alla quale la società istante agisce come se fosse un Ufficio del Comune.

Conseguentemente, il rapporto tra i due soggetti non è configurabile in termini di "contratto d'appalto".

La presenza di un rapporto interorganico tra il Comune e l'ALFA determina che i contratti stipulati da quest'ultima con soggetti terzi per l'espletamento dei servizi affidati dall'Ente locale debbano essere qualificati come contratti d'appalto e, come tali, non assoggettabili al meccanismo del reverse charge.

In particolare nell'ipotesi:

sub 1) AFFIDAMENTO DIRETTO DEI SERVIZI: C.D. AFFIDAMENTO "IN HOUSE"

Considerato che il rapporto che si viene ad instaurare tra ALFA e il Comune non può essere ricondotto all'interno della categoria giuridica dell'appalto (e questo a valere sia per il servizio in generale che per gli interventi specifici di manutenzione ordinaria, di manutenzione straordinaria e di realizzazione di nuove opere) consegue che ALFA, nell'affidare a soggetti esterni la realizzazione di interventi di edilizia (manutenzione ordinaria e straordinaria degli impianti nonché realizzazione di nuove opere) agisce quale committente principale (in sostituzione del Comune) e non come appaltatrice dei lavori. Sono quindi i soggetti esterni ad assumere la veste di appaltatori dei lavori (e non di sub-appaltatori).

Sub 2) SERVIZI IN CONCESSIONE "IN HOUSE"

come nel caso dell'affidamento diretto "in house", anche nei servizi in concessione "in house" ALFA, nell'appaltare a soggetti esterni i lavori da eseguire sulla rete (ivi compresi quelli per i quali percepisce un corrispettivo dal Comune), agisce quale stazione appaltante e cioè come se fosse un Ufficio del Comune

Da ciò consegue che ALFA opera in veste di committente principale dei lavori (in sostituzione del Comune) e non di appaltatrice. Sono quindi i soggetti esterni ad assumere la veste di appaltatori dei lavori (e non di sub-appaltatori).

Per tale motivo si è del parere che non si versi, nel caso in questione, in ipotesi di reverse charge. ALFA, quindi, fatturerà con IVA al Comune il corrispettivo per la realizzazione degli interventi tecnologici e dei nuovi impianti e reti in concessione e gli appaltatori dei lavori saranno tenuti a fatturare ad ALFA i relativi corrispettivi

applicando l'IVA nei termini e nei modi ordinari (e non secondo le particolari modalità previste dalla disciplina sul reverse charge).

Sub 3) AGGIUDICAZIONE DEI SERVIZI IN ESITO A PROCEDURA AD EVIDENZA PUBBLICA O A TRATTATIVA PRIVATA.

Manutenzione ordinaria:

- non si versa in ipotesi di reverse charge.

Manutenzione straordinaria e realizzazione di nuove opere:

- a differenza degli interventi di manutenzione ordinaria, sembra che vi siano tutti i requisiti per l'applicazione del meccanismo di reverse charge.

Sub 4) GESTIONE CALORE PER SOGGETTI PRIVATI

Manutenzione ordinaria:

- non si versa, nel caso in questione, in ipotesi di reverse charge.

Manutenzione straordinaria e realizzazione di nuove opere:

- il successivo rapporto che si viene a instaurare tra ALFA e la ditta alla quale vengono affidati gli interventi dovrebbe quindi essere di subappalto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 35, comma 5, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha esteso il meccanismo del reverse charge, previsto dall'art. 17, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, anche alle "prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore".

L'applicazione del meccanismo è stata sospesa fino al 1 gennaio 2007, data di entrata in vigore dell'art. 1, comma 44, della legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria 2007).

Le circolari dell'Agenzia delle entrate n. 37/E e n. 11/E, rispettivamente del 29

dicembre 2006 e del 16 febbraio 2007, con riferimento al requisito dell'appartenenza dei soggetti interessati al settore edile, hanno precisato che un soggetto deve ritenersi operante in questo settore qualora le prestazioni da esso rese siano riconducibili alle categorie di attività elencate nella sezione F della tabella ATECOFIN 2004.

Tale condizione, come chiarito nei richiamati documenti di prassi, deve riferirsi sia all'appaltatore principale che al subappaltatore.

La circostanza che anche l'appaltatore principale debba realizzare, nel caso concreto, prestazioni riconducibili alle attività di cui alla sezione F, consente di circoscrivere l'ambito di applicazione del reverse charge al solo settore immobiliare, coerentemente con quanto previsto dalla Direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, la quale, mediante l'inserimento di una nuova lettera c) al paragrafo 2 dell'art. 21 della Direttiva 1977/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977 (trasfusa nella Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006) ha riconosciuto agli Stati membri la possibilità di designare come debitore di imposta, in luogo del cedente o del prestatore, il soggetto passivo nei cui confronti siano effettuate determinate prestazioni di servizi nel settore immobiliare.

Ciò premesso, avuto riguardo al caso specifico concernente l'affidamento diretto dei servizi secondo il modello dell' "in house providing", questa Agenzia ritiene necessario, in premessa, fare riferimento ai chiarimenti ricavabili dalla giurisprudenza comunitaria.

In particolare, la Corte di Giustizia nella sentenza 18 novembre 1999, causa C-107/98 - meglio nota come sentenza Teckal - fa presente che nel modello "in house providing" l'ente conferente esercita sul prestatore del servizio un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi, e tale persona (giuridica) realizza la parte più importante della propria attività con l'ente o gli enti che la controllano.

In altri termini, il citato modello presuppone una assoluta mancanza, nel soggetto affidatario, di una propria autonomia imprenditoriale e di potere decisionale distinto da quello dell'amministrazione.

Sul piano del diritto civile e amministrativo, peraltro, l'individuazione di un affidamento dei servizi secondo il modello dell' in house providing consente solo di escludere le regole comunitarie di aggiudicazione, descritte nella Direttiva 92/50/CEE, la quale, ai fini della aggiudicazione degli appalti pubblici di servizi, presuppone il necessario utilizzo della procedura ad evidenza pubblica.

La possibilità di qualificare giuridicamente le società come soggetti operanti "in house providing", sul piano fiscale, però, non comporta l'effetto automatico di escludere l'applicazione del regime del reverse charge.

Premesso che, come precisato nella risoluzione n. 37/E dell'8 marzo 2007, l'indagine, volta ad accertare se ricorre il modello "in house", è di natura extra-tributaria e, come tale, non ascrivibile alle competenze di questa Agenzia delle Entrate in sede di trattazione dell'interpello di cui alla legge n. 212 del 2000, che, invece, risponde all'esigenza di chiarire la portata e l'ambito applicativo delle disposizioni normative a carattere tributario.

Si esprime l'avviso che, al fine di verificare se il rapporto, tra società ed ente, sia riconducibile nell'ambito applicativo dell'art. 17, comma 5, del DPR 633/1972 e, come tale, soggetto alla disciplina del reverse charge, è necessario procedere alla analisi delle disposizioni convenzionali che disciplinano le reciproche obbligazioni e diritti, per appurare se le clausole apposte consentono o meno la riconducibilità del rapporto al contratto di appalto.

Se, alla luce delle disposizioni contrattuali il rapporto è qualificabile come appalto, il diverso rapporto intercorrente tra la società istante multiutility ed i soggetti terzi, chiamati dalla prima ad eseguire, per proprio conto, le prestazioni di servizi riconducibili alla sezione "F" della tabella ATECOFIN, deve essere configurato quale subappalto.

Dal che deriva la conseguenza che le fatture emesse dai soggetti qualificati come subappaltatori dovranno essere emesse con applicazione del meccanismo del reverse charge.

Conseguentemente, le aziende terze emetteranno fattura nei confronti del contraente generale senza l'addebito dell'IVA.

L'irrilevanza, sotto il profilo tributario, del modello "in house" comporta l'impossibilità, da parte della scrivente, di individuare a priori il regime fiscale applicabile alle ipotesi rappresentate dall'istante nel quesito - 1) Affidamento diretto dei servizi; 2) Servizi in concessione in house; 3) Aggiudicazione dei servizi in esito a procedura ad evidenza pubblica o a trattativa privata - essendo la qualificazione dei predetti rapporti subordinata alla preventiva individuazione della natura del rapporto primario fra Ente Comune e la società ALFA.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.