



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 08/05/2007 n. 90

Oggetto:

Istanza di Interpello. Ministero dell'Interno - Dipartimento dei Vigili del Fuoco

Testo:

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

QUESITO

Il Ministero dell'Interno - Dipartimento dei Vigili del Fuoco riferisce di voler stipulare con la societa' Alfa S.p.a. un "accordo di reciproca ospitalita'" in base al quale a detto Ministero sara' consentito di installare 30 ponti radio dei Vigili del Fuoco su spazi immobiliari della societa' Alfa, mentre quest'ultima potra' installare su spazi immobiliari del Ministero 15 apparati di telefonia cellulare.

L'istante riferisce che l'attuazione dell'accordo non dara' luogo ad alcun movimento di denaro e, infatti, come risulta anche dalla bozza di convenzione, la Alfa S.p.a. fatturera' al Ministero dell'interno il canone anticipatamente, entro il quinto giorno del mese, ed entro lo stesso termine il Ministero emettera' per un pari importo una lettera di addebito verso la societa' Alfa in modo che i reciproci obblighi relativi al pagamento dei canoni saranno considerati dalle parti finanziariamente compensati.

Cio' posto, il Ministero istante chiede di sapere:

- 1) se, trattandosi di una fattispecie che non prevede alcuna movimentazione di denaro, esista l'obbligo in capo allo stesso Ministero del versamento dell'IVA;
- 2) se, in presenza di un accordo scritto tra le parti, esista l'obbligo di pagamento dell'imposta di registro.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

Il Ministero istante non prospetta alcuna soluzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di pervenire all'individuazione del trattamento fiscale da applicare alle prestazioni oggetto di interpello occorre, preliminarmente, inquadrare la fattispecie in base alla prospettazione dell'istante sopra riportate e al contenuto della documentazione allegata all'istanza di interpello.

In particolare, dalla bozza di "Accordo di reciproca ospitalita' in spazi ad uso industriale su tralicci e terreni" emerge che le parti hanno "il comune interesse (...) ad ottenere la reciproca ospitalita' in spazi immobiliari rientranti nel patrimonio di rispettiva disponibilita'" e che, per il Dipartimento dei Vigili del Fuoco, costituisce condizione essenziale per l'attuazione della c.d. ospitalita' reciproca il fatto che l'esecuzione dell'accordo "non produca un impegno di spesa" a proprio carico.

A tal fine, secondo quanto previsto nella stessa bozza di convenzione, le parti intendono articolare la c.d. reciproca ospitalita' attraverso uno "scambio dei siti in rapporto di uno a due" in modo che "per ogni sito (...) concesso in ospitalita' dai Vigili del Fuoco corrisponda da parte di Alfa la disponibilita' alla concessione di ospitalita' su due propri siti (...)".

La stessa bozza di convenzione prevede che gli spazi "concessi in ospitalita' saranno utilizzati esclusivamente per finalita' di telecomunicazione ovvero per trasmissioni in ponte radio tra aree di territorio non in visibilita' di diretta".

L'art. 3 della bozza di accordo in argomento stabilisce che la c.d. reciproca ospitalita' avra' la durata di sei anni a decorrere dal 1

dicembre 2006 fino al 30 novembre 2012 e che ad entrambe le parti e' concessa la "facolta' di recedere anticipatamente dall'Accordo, anche solo per taluno dei siti installati (...) fermo (...) restando l'impegno a mantenere l'ospitalita' nei confronti dell'altra parte per tutti i siti concessi fino alla naturale scadenza dell'Accordo".

Il successivo art. 4 della bozza di convenzione dispone che le parti "convengono il reciproco canone annuale di ospitalita' nella somma di € 120.000 (...) piu' IVA".

Lo stesso art. 4 prevede che la societa' Alfa fatturera' anticipatamente al Dipartimento dei Vigili del Fuoco, entro il quinto giorno del mese, l'importo del canone relativo allo stesso mese mentre, nei medesimi termini, il Dipartimento dei Vigili del Fuoco emettera' "nei confronti di Alfa una lettera di addebito di identico importo" cosicche' "i due reciproci rapporti si intenderanno finanziariamente compensati".

La bozza di accordo in esame disciplina, inoltre, nei successivi articoli, piu' dettagliatamente il rapporto tra le parti, prevedendo, fra l'altro, controlli di compatibilita' dei materiali utilizzati con le strutture esistenti (art. 6), il rispetto dei campi elettromagnetici (art. 7), le modalita' di accesso agli spazi utilizzati da ciascuna parte (art. 8) nonche' ulteriori obblighi reciproci delle parti nell'installazione dei ponti radio.

Per quanto riguarda l'accesso ai locali, l'art. 8 rinvia per Alfa all'"Estratto della Normativa Comportamentale per gli accessi nei siti di Alfa oggetto di ospitalita' commerciale (ad uso degli ospiti)" e per il Dipartimento istante alle indicazioni di volta in volta fornite dai Vigili del Fuoco.

Dall'esame delle disposizioni della bozza di accordo in esame emerge, in primo luogo, che i rapporti tra il Dipartimento istante e la societa' Alfa non sono riconducibili, nel loro complesso, nell'ambito del contratto di locazione, in quanto le parti intendono procurarsi non il godimento delle aree di rispettiva appartenenza, ma la facolta' di installarvi ponti radio e apparati di telefonia cellulare.

La fattispecie oggetto di interpello si articola, in particolare, nelle seguenti operazioni:

- a) la societa' Alfa pone in essere nei confronti del Dipartimento istante una prestazione di servizi avente ad oggetto l'assunzione dell'obbligo di permettere l'installazione, su spazi immobiliari rientranti nel proprio patrimonio, di 30 ponti radio dei Vigili del Fuoco, a fronte di un corrispettivo costituito da un canone annuo di 120.000 euro;
- b) il Dipartimento dei Vigili del Fuoco effettua anch'esso una prestazione di servizi consistente nell'assunzione dell'obbligo di consentire l'installazione, su spazi immobiliari rientranti nella propria disponibilita', di 15 apparati di telefonia cellulare Alfa, a fronte di un corrispettivo costituito da un canone annuo di 120.000 euro.

Le obbligazioni derivanti dall'accordo si estrinsecano, pertanto, nell'assunzione di obblighi di permettere e concretizzano prestazioni di servizi ai fini IVA, integrando il presupposto oggettivo di applicazione del tributo ai sensi dell'art. 3, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

In merito alla prestazione di servizi resa dalla Alfa S.p.a. si osserva, pertanto, che essa, in quanto posta in essere da una societa' per azioni, si considera in ogni caso, in base alla disposizione recata dall'art. 4, secondo comma, n. 1) del citato DPR n. 633 del 1972, effettuata nell'esercizio di impresa e, quindi, rientrante nel campo di applicazione dell'IVA, con conseguente obbligo di fatturazione ai sensi dell'art. 21 dello stesso decreto.

Si segnala, inoltre, che in forza dell'art. 18, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, il soggetto che effettua la prestazione di servizi imponibile "deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, (...) al committente" quale soggetto su cui grava l'onere economico dell'imposta.

Si ritiene, pertanto, che Alfa S.p.a debba procedere alla fatturazione dell'operazione dalla stessa posta in essere e al contestuale addebito dell'imposta, a titolo di rivalsa, nei confronti del Dipartimento istante, il quale risultera' debitore, nei confronti della societa' Alfa, oltre che del corrispettivo pattuito, anche dell'importo dell'imposta addebitatagli.

Al fine di definire il trattamento tributario dell'operazione posta in essere dal Ministero dell'Interno - Dipartimento dei Vigili del Fuoco, accertata la ricorrenza del requisito oggettivo, occorre verificare la sussistenza, in capo a detto ente, del requisito soggettivo di applicazione del tributo.

In proposito si osserva che, ai sensi dell'art. 1 del DPR n. 633 del 1972, rientrano nel campo di applicazione dell'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi "effettuate (...) nell'esercizio di imprese (...)".

L'art. 4, primo comma, del DPR n. 633 dispone che per esercizio di imprese si intende "l'esercizio per professione abituale, ancorche' non esclusiva" delle attivita' commerciali di cui all'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma d'impresa, nonche' l'esercizio di attivita', organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.

Lo stesso art. 4 del citato DPR n. 633 del 1972 stabilisce, al quarto comma, che per gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' commerciale, tra i quali rientra il Ministero istante, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese, e come tali rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attivita' commerciali.

Pertanto, e' necessario che, nel caso di prestazioni di servizi non riconducibili nell'art. 2195 c.c., le singole operazioni, tra esse funzionalmente collegate, concretizzino nell'insieme un'attivita' che presenti i connotati tipici di un'organizzazione professionale in forma d'impresa.

Nel caso di specie, l'assunzione dell'obbligo di permettere, da parte del Ministero, si estrinseca nella semplice concessione all'installazione degli apparati di telefonia cellulare Alfa su spazi immobiliari rientranti nel proprio patrimonio "nello stato di fatto e di diritto e nelle condizioni in cui si trovano" senza che cio' richieda da parte del concedente la realizzazione di una organizzazione imprenditoriale.

L'operazione resa dal Dipartimento dei Vigili del Fuoco, in quanto posta in essere nell'espletamento di un'attivita' non commerciale, non rientra nel campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 4 del DPR n. 633 del 1972 per carenza del presupposto soggettivo.

Per quanto riguarda l'imposta di registro, si fa presente che, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. a) del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono soggetti a registrazione "gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato" e, che, in forza del principio dell'alternativita' recato dalla disposizione di cui all'art. 40 dello stesso DPR n. 131 sono soggetti ad imposta proporzionale di registro gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi non soggetti all'imposta sul valore aggiunto.

Si rileva, inoltre, che in base a quanto disposto dall'art. 5, comma 1, del DPR n. 131 del 1986 "Sono soggetti a registrazione in termine fisso gli atti indicati nella parte prima della tariffa e in caso d'uso quelli indicati nella parte seconda" e che l'art. 9 della parte prima della Tariffa allegata allo stesso DPR n. 131, contempla quali atti soggetti a registrazione in termine fisso, con applicazione dell'aliquota del 3 per cento, gli "atti diversi da quelli altrove indicati aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale".

Cio' posto si ritiene che l'operazione posta in essere dal Dipartimento istante, avendo per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale, rientri nella previsione residuale di cui all'art. 9 della parte prima della Tariffa allegata al citato DPR n. 131 del 1986 e che, pertanto, debba essere assoggettata all'applicazione dell'imposta proporzionale di registro con aliquota del 3 per cento. La base imponibile e' costituita dall'ammontare dei corrispettivi in denaro pattuiti per l'intera durata del contratto (art. 43, comma 1, lett. h) del DPR n. 131 del 1986).

Per quanto riguarda l'obbligo del pagamento dell'imposta si segnala che trova applicazione, nel caso di specie, l'art. 57, comma 7, del DPR n. 131 del 1986 il quale prevede che "Nei contratti in cui e' parte lo Stato, obbligata al pagamento dell'imposta e' unicamente l'altra parte contraente (...) sempreche' non si tratti di imposta dovuta per atti presentati

volontariamente per la registrazione delle amministrazioni dello Stato".