

Risposta n. 767/2021

OGGETTO: IVA - Gestione del patrimonio di edilizia residenziale pubblica - Mandato senza rappresentanza - Soggettività passiva - Diritto alla detrazione - Split payment

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

QUESITO

Alfa S.r.l. (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") riferisce di essere stata costituita nel 2003 secondo i criteri sanciti dal decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 ["Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali" (TUEL)], in attuazione della Legge regionale 3 novembre 1998, n. 77, disciplinante le modalità di intervento e la ripartizione delle competenze attinenti il settore dell'edilizia residenziale pubblica.

L'Istante rappresenta che, ai sensi dell'articolo 4 del proprio statuto e in base al regolamento attuativo contenuto nella convenzione decorrente dal 1° gennaio 2017 (di seguito, "Convenzione"), ha avuto in affidamento il servizio di gestione del patrimonio di edilizia residenziale pubblica, composto dagli immobili ad uso abitativo di proprietà dei Comuni associati nel "Livello Ottimale d'Esercizio dell'Edilizia Residenziale Pubblica" (di seguito, "LODE").

La Società evidenzia che una delle competenze ad essa affidate riguarda la

gestione della manutenzione straordinaria, le nuove realizzazioni e il recupero del patrimonio di edilizia residenziale pubblica; in base al punto 5.3 della Convenzione sono compresi nella "manutenzione straordinaria" gli interventi effettuati dall'Istante in maniera programmata, con l'utilizzo dei finanziamenti di cui alla legge 24 dicembre 1993, n. 560 o altre leggi di settore o con risorse proprie ed investimenti dei Comuni del "LODE", erogati direttamente alla Società.

L'Istante riferisce, dunque, di realizzare interventi di manutenzione straordinaria o nuove edificazioni nell'interesse dei Comuni soci e in applicazione del contratto di servizio, con l'utilizzo di finanziamenti regionali/statali/comunali che riceve direttamente, considerando che i Comuni - a detta della Società - con riferimento alle politiche abitative non sono soggetti passivi IVA, in quanto la gestione degli alloggi di edilizia economica e popolare è un'attività esercitata in veste di pubblica autorità.

Il Contribuente chiede, quindi, di sapere:

1) se sia o meno detraibile l'IVA assolta dall'Istante per l'acquisto dei servizi di manutenzione straordinaria e per la realizzazione di nuove edifici, nell'interesse dei Comuni proprietari, in applicazione dell'articolo 5 della Convenzione;

2) in caso di risposta affermativa al precedente quesito, se sia corretto non rifatturare tali acquisti ai Comuni e, qualora i Comuni ne facessero espressa richiesta (ad es. per motivi di rendicontazione), se sia corretto, da parte dell'Istante, emettere fatture in esenzione da IVA, analogamente a quanto previsto dall'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA");

3) in caso di risposta affermativa al quesito 1), se sia corretto applicare il regime della scissione dei pagamenti (cd. *Split Payment*) di cui all'articolo 17-*ter* del Decreto IVA alle fatture emesse dai soggetti appaltatori nei confronti dell'Istante, riguardo alle attività gestite da quest'ultimo in qualità di "delegato amministrativo", in applicazione dell'articolo 5 della Convenzione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito 1

Conformemente ai principi forniti con la risoluzione n. 501963 del 5 agosto 1974, la Società ritiene che, in relazione agli interventi di manutenzione straordinaria, di nuove realizzazioni e di recupero del patrimonio di edilizia residenziale pubblica su immobili di proprietà dei Comuni, debba considerarsi quale "delegato dell'Amministrazione concedente", con la conseguente indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti.

In altri termini, la Società è dell'avviso che i rapporti tra la stessa e i fornitori siano da equipararsi a quelli che si sarebbero stabiliti direttamente tra il fornitore e l'Amministrazione concedente. Pertanto, ritiene di non aver diritto alla detrazione dell'IVA addebitatale per rivalsa dalle imprese appaltatrici, in quanto destinatario del tributo è il Comune, che nello svolgimento delle attività relative alle politiche della casa agisce in veste di pubblica autorità.

Quesito 2

La Società reputa di non dover rifatturare ai Comuni le spese sostenute in qualità di delegato amministrativo. Qualora gli enti territoriali richiedessero la certificazione dell'operazione, emetterebbe una fattura in esenzione da IVA, analogamente a quanto previsto dall'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies*, del Decreto IVA.

Quesito 3

Ad avviso della Società, le prestazioni di servizi a quest'ultima rese dai soggetti appaltatori, relativamente alle attività gestite in qualità di "delegato amministrativo", devono essere assoggettate a IVA mediante il meccanismo della scissione dei pagamenti (cd. *split payment*) e non dell'inversione contabile (cd. *reverse charge*). Ciò in quanto i Comuni, nel caso in cui operassero direttamente nella gestione delle case di edilizia economica e popolare, agirebbero in veste di pubblica autorità e non nell'esercizio di una attività commerciale, con la conseguente indetraibilità dell'IVA

assolta sugli acquisti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Esula dal presente parere ogni valutazione sulla soggettività passiva IVA dei Comuni associati nel "LODE" e sulla rilevanza ai fini IVA dei finanziamenti che l'Istante afferma di ricevere direttamente dalle Regioni, dallo Stato o dagli enti territoriali per la realizzazione degli interventi di manutenzione straordinaria o di nuove edificazioni, in applicazione della Convenzione.

Nessun giudizio è inoltre espresso in merito all'aliquota IVA applicabile ai servizi resi all'Istante dalle imprese appaltatrici e concernenti gli interventi di manutenzione, recupero del patrimonio di edilizia residenziale pubblica e le nuove realizzazioni.

Ciò premesso, si osserva che nella fattispecie in esame, il rapporto tra l'Istante e il "LODE" è regolato dalla "*Convenzione di servizio per la gestione del patrimonio di edilizia residenziale pubblica L.R. n. 77/98*", stipulata l'11 aprile 2019, mediante la quale i Comuni della Provincia affidano la gestione degli alloggi di Edilizia Residenziale Pubblica (E.R.P.) alla Società, previamente costituita a tal fine dagli stessi Comuni.

In particolare, in base all'articolo 3 della Convenzione, i Comuni affidano all'Istante le "*(...) funzioni attinenti alle nuove realizzazioni, alla gestione amministrativa, alla manutenzione e al recupero del Patrimonio gestito (...) nonché alla gestione di progetti finalizzati dei rapporti con l'utenza sotto il profilo sociale anche a seguito di specifici finanziamenti concessi*" (cfr. articolo 3). Il successivo articolo 5 specifica ulteriormente che sono affidate alla Società:

- "- *la gestione giuridico amministrativa;*
- *i rapporti con l'utenza;*
- *la manutenzione ed il recupero del Patrimonio gestito, nonché le nuove*

realizzazioni, ai sensi dell'art.5, comma 1 della Legge Regionale n.77/98 e le relative attività tecniche, giuridico-economiche e finanziarie. (...)".

Quesito 1

Tanto premesso, ai fini della soluzione del presente quesito occorre tenere conto che l'Istante è una società a responsabilità limitata, ossia, un soggetto passivo che esercita attività economica rilevante agli effetti dell'IVA ai sensi dell'articolo 9 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (di seguito, "Direttiva IVA"), per il quale, in particolare, si presume integrato il presupposto soggettivo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 4, comma 2, n. 1, del Decreto IVA.

In qualità di soggetto passivo IVA, l'Istante è ammesso, in linea di principio, a esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA addebitatagli a titolo di rivalsa dalle imprese appaltatrici per i beni e i servizi acquistati nell'esercizio delle attività delegate se, e nella misura in cui, tali beni e servizi siano destinati all'effettuazione di operazioni attive imponibili o a queste assimilate.

Al riguardo, infatti, l'articolo 168 della Direttiva IVA stabilisce che il soggetto passivo ha diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta *"nella misura in cui i beni o i servizi acquistati siano impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta (...)"*.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia UE ha interpretato con rigore detta norma, richiedendo la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra beni e servizi acquistati e operazioni a valle compiute dal soggetto passivo che conferiscono il diritto a detrazione, in quanto soggette a imposta.

In particolare, per la Corte di Giustizia UE, *"la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione, è necessaria, in via di principio, affinché il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto. Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle*

operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione (sentenza del 14 settembre 2017, C-132/16, sentenze del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 57, e del 18 luglio 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punto 27)".

In coerenza con tale previsione, l'articolo 19, primo comma, del Decreto IVA prevede la detraibilità dell'imposta "*assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (...)*", mentre il secondo comma esclude la detraibilità dell'imposta "*relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta*".

Si evidenzia, inoltre, che, in base all'indirizzo interpretativo fornito dall'Amministrazione finanziaria, la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi da parte di un soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, non è influenzata dalla percezione di erogazioni di carattere contributivo. L'IVA, infatti, è detraibile nella misura in cui il soggetto passivo utilizza detti beni e servizi per l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta (cfr. circolare n. 20/E dell'11 maggio 2015, risoluzione n. 61/E dell'11 marzo 2009, circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, risoluzione n.100/E del 25 luglio 2005).

Quanto sopra premesso, in conformità con i principi sopra enunciati, la Società, in qualità di soggetto passivo IVA, può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA addebitata a titolo di rivalsa dalle imprese appaltatrici per i beni e i servizi acquistati nell'esercizio delle attività delegate, a condizione che tali beni e servizi siano destinati all'effettuazione di operazioni attive imponibili o a queste assimilate.

Non si ritiene conferente al caso di specie, quindi, il richiamo operato dall'Istante alla risoluzione n. 501963 del 5 agosto 1974, attesa la sostanziale diversità tra i rapporti giuridici sussistenti fra l'Istante (*n.d.r.* una S.r.l.) e il LODE, e quelli posti alla base del richiamato documento di prassi ("*delega amministrativa dell'Amministrazione concedente*").

Naturalmente, la verifica, nel caso di specie, della sussistenza del principio di afferenza di cui al citato articolo 19 del Decreto IVA presuppone, in capo all'Istante, una valutazione di fatto che esula dalle prerogative dell'interpello.

Quesito 2

L'articolo 5 della Convenzione stabilisce che "*(...) i Comuni associati danno pieno mandato a Alfa S.r.l., senza necessita di ulteriore ratifica, a svolgere per loro conto tutte le attività connesse e funzionali alle competenze affidate come meglio descritte, in forma esplicativa e non esaustiva, nel prosieguo del presente atto*".

L'articolo 14 della medesima Convenzione prevede, altresì, che la Società "*è l'unica responsabile dell'esercizio delle funzioni affidatele con il presente atto e di quanto ad esso attinente e connesso sotto il profilo giuridico, tecnico economico, e finanziario*".

Dall'esame dell'istanza e della documentazione ad essa allegata è possibile desumere l'intenzione delle parti di basare il loro rapporto su un mandato senza rappresentanza, in virtù del quale i Comuni, proprietari degli immobili, singolarmente o in forma associata, danno mandato all'Istante di effettuare in nome proprio, ma per conto degli enti territoriali finanziatori degli interventi, l'attività di manutenzione straordinaria, le nuove realizzazioni e il recupero del patrimonio di edilizia residenziale pubblica.

In presenza di un simile rapporto, ai fini IVA, trova applicazione l'articolo 3, comma 3, del Decreto IVA, secondo cui "*le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario*".

Da questo tipo di mandato discendono "*due distinti rapporti giuridici, entrambi rilevanti agli effetti dell'IVA*" ed entrambi soggetti ad autonoma fatturazione, l'uno avente ad oggetto la "*prestazione di servizio tra mandatario e terzo*" e l'altro avente ad oggetto la "*prestazione di servizio tra mandante e mandatario*" (cfr. risoluzione n. 10/E del 28 gennaio 2005).

L'articolo 3, comma 3, del Decreto IVA, inoltre realizza *"la più complessa finalità di dare un assetto fiscale, agli effetti dell'IVA (...), ai rapporti tra mandante e mandatario imperniato su una fictio iuris che omologa totalmente ai servizi resi o ricevuti dal mandatario quelli da lui resi al mandante"* con la conseguenza che *"l'operazione effettuata dal mandatario nei confronti del terzo o del proprio mandante è considerata della stessa natura dell'operazione a monte, vale a dire quella ricevuta dal mandatario dal proprio mandante o dal terzo"*.

In sostanza, come chiarito dalla risoluzione, le prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante non possono essere ricondotte *"ad una semplice attività di sostituzione personale nello svolgimento di attività giuridica"*, ma rivestono lo stesso carattere delle prestazioni *"rese o ricevute dal mandatario per conto del mandante"* e, conseguentemente, *"identico, dal punto di vista oggettivo, deve essere il trattamento IVA (imponibilità, aliquota, esenzione o esclusione) delle due fasi applicative in cui si articola il rapporto di mandato"* (cfr. anche risoluzione n. 355/E del 14 novembre 2002)

Nel caso di specie, quindi, la Società, in qualità di mandataria senza rappresentanza, deve emettere fattura nei confronti dei Comuni per i servizi da essa acquistati in esecuzione della Convenzione. Tale ribaltamento dovrà avvenire mediante l'emissione di una fattura in regime di scissione dei pagamenti (c.d. *split payment*) di cui all'articolo 17-ter del Decreto IVA (cfr. circolare n. 15/E del 13 aprile 2015) che comporta l'addebito dell'IVA al Comune, il quale provvederà a versarla direttamente all'Erario, anziché allo stesso fornitore, scindendo quindi il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.

Quesito 3

La Società è un soggetto passivo IVA destinataria della disciplina della scissione dei pagamenti in quanto compresa - a decorrere dal 19 dicembre 2017 - nell'elenco *"Enti, fondazioni o società partecipate per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, dalle Amministrazioni Pubbliche"*, pubblicato dal

Dipartimento delle finanze del Ministero dell'Economia e delle finanze. Si tratta di un elenco che individua i soggetti tenuti all'applicazione dell'IVA mediante il meccanismo dello *split payment* (cfr. circolari n. 9/E del 7 maggio 2018 e n. 27/E del 7 novembre 2017).

I fornitori pertanto sono tenuti a fatturare in regime di *split payment* i beni e/o servizi acquistati dall'Istante, a esclusione degli acquisti per i quali la Società è *"debitore d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto"*.

Si tratta delle fattispecie di c.d. *reverse charge* in cui la veste di debitore è attribuita al cessionario o al committente, al quale non viene addebitata (in rivalsa) alcuna imposta, da parte di colui che ha compiuto l'operazione imponibile, come invece accade nello *split payment* dove debitore d'imposta resta il fornitore.

Tra *split payment* e *reverse charge* infatti vige il principio di alternatività in base al quale *"nelle ipotesi in cui l'operazione di acquisto rientri in una delle fattispecie riconducibili nell'ambito applicativo dell'inversione contabile, c.d. reverse charge, non si applica la scissione dei pagamenti"* (v. articolo 17-ter, comma 1, del Decreto IVA e circolare n. 15/E del 2015).

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)