

Risposta n. 591/2022

***OGGETTO: Prestazioni di servizi rese nei confronti dell'Esercito Italiano.
Trattamento ai fini IVA***

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "Istante" o "Società") rappresenta di aver costituito, con regolare atto notarile e con altre due società, BETA e GAMMA, un'Associazione Temporanea di Imprese (in breve, "ATI") al fine di stipulare con l'Esercito Italiano (in breve, anche "EI") un *"Accordo Quadro di durata settennale, diviso in due lotti, inerenti all'approvvigionamento dei servizi di manutenzione, riparazione e revisione di parti, complessivi, sottocomplessivi, assieme o sottoassiemi, assistenza tecnica e della fornitura di parti di ricambio originali, complessivi, kit di manutenzione preventiva, attrezzature, componenti assieme e sottoassiemi, per la manutenzione preventiva e*

correttiva dei veicoli corazzati del parco M113 e derivati in dotazione all'Esercito Italiano".

Le parti interessate hanno concordato nell'Atto di conferire "mandato collettivo speciale con rappresentanza, gratuito ed irrevocabile, a ALFA che dichiara di accettare che viene così qualificato come capogruppo mandataria affinché, a mezzo del proprio legale rappresentante e/o di un procuratore autorizzato, ponga in essere le seguenti attività...".

Il medesimo Atto precisa altresì che A fronte dell'esecuzione delle attività oggetto dell'appalto, la Capogruppo mandataria emetterà nei confronti della Committente le fatture relative alle prestazioni eseguite e contabilizzate, dalla stessa e per conto delle mandanti, secondo i modi e termini indicati nel Contratto di Appalto".

L'ATI espone di aver sottoscritto con l'EI un Accordo Quadro che all'articolo 17 recita: "La Società dichiara a tutti gli effetti di Legge che le prestazioni di cui al presente Accordo quadro vengono effettuate nell'esercizio d'impresa ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e s.m.i. Pertanto le prestazioni contrattuali del presente atto negoziale saranno soggette all'art. 72, comma 1 lettera b) del citato Decreto, riconoscendo che le medesime prestazioni siano rese in regime di non imponibilità dall'Imposta sul Valore Aggiunto (I.V.A.)."

La Società ritiene di essere costretta, al termine delle prestazioni previste dagli accordi contrattuali, a emettere fattura nei confronti dell'Esercito Italiano "operazione non imponibile ai sensi dell'Art.72, comma 1 lettera b) del DPR 633/72" per l'importo complessivo della commessa.

L'Istante chiede se BETA e GAMMA, per le prestazioni dalle stesse eseguite, possono emettere fattura nei suoi confronti in regime di non imponibilità ai sensi del citato articolo 72, comma 1, lettera b), essendo tali prestazioni rese all'interno dell'ATI e con destinazione sempre l'Esercito Italiano.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società osserva che l'Accordo Quadro è stato così stipulato perché l'Esercito Italiano preferisce avere un unico interlocutore nella figura di ALFA sia dal punto di vista della responsabilità diretta che di rapporto amministrativo, con l'emissione di un'unica fattura per l'importo della commessa da parte della capofila dell'ATI (*i.e.* Istante) in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 72, comma 1, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA").

L'Istante ritiene, per analogia, che le altre partecipanti all'ATI, per le rispettive competenze, debbano emettere fattura nei suoi confronti in regime di non imponibilità *ex* articolo 72, comma 1 lettera b) del Decreto IVA pur non essendo (l'Istante) un comando militare, un quartiere generale militare o un organismo sussidiario, richiamando semplicemente nel corpo della fattura la partecipazione all'ATI.

Se così non fosse, la Società si ritroverebbe a dover emettere fattura in regime di non imponibilità e a ricevere le fatture da BETA e da GAMMA con aliquota IVA ordinaria. Ciò implicherebbe, oltre ad un diverso trattamento finanziario, anche un dubbio sulla detraibilità dell'IVA in capo alla stessa poiché l'operazione fin dall'origine e per il suo importo complessivo è inquadrata nell'articolo 72, comma 1, del Decreto IVA. La disparità di trattamento tra le società partecipanti all'ATI è evidente.

L'Istante ritiene che il comportamento più semplice sarebbe che le tre società, partecipanti all'ATI orizzontale, fatturassero direttamente all'Esercito Italiano le proprie rispettive competenze, ma tale fattispecie è esclusa dalle condizioni contrattuali imposte dall'EI che vuole un solo interlocutore sia come responsabilità diretta che come rapporto amministrativo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base delle informazioni rese dall'Istante, assunte acriticamente, rimanendo quindi impregiudicata ogni possibilità di sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Con riferimento alla fattispecie, sommariamente descritta dalla Società, quest'ultima invoca l'applicazione del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 72, comma 1, lettera *b*) del Decreto IVA [in seguito anche "articolo 72, comma 1, lettera *b*)] poiché il suo committente è l'Esercito Italiano.

Al riguardo si ricorda che, per la risoluzione 4 ottobre 2007, n. 280/E e la prassi ivi richiamata, l'applicazione dell'articolo 72, comma 1, lettera *b*) è circoscritta all'ipotesi in cui "*b*) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (n.d.r. sono) *effettuate nei confronti (...) (n.d.r. dell') amministrazione della difesa qualora agisca per conto dell'organizzazione istituita con il medesimo Trattato (n.d.r. Trattato del Nord Atlantico)*" (c.d. profilo soggettivo).

In merito al profilo oggettivo, la citata risoluzione chiarisce che la non imponibilità in commento spetta "*..., quando le stesse operazioni sono necessarie all'espletamento delle funzioni istituzionali dei suddetti enti*". Non è rilevante invece

la posizione del soggetto che effettua la cessione dei beni o la prestazione dei servizi, il quale può anche essere un organismo che non opera all'interno della struttura organizzativa della NATO.

Con riferimento dunque alla fattispecie oggetto del presente interpello, le operazioni disciplinate dall'Accordo Quadro stipulato dall'Istante con l'Esercito Italiano possono beneficiare del regime di non imponibilità IVA *ex* articolo 72, comma 1, lettera b) se quest'ultimo agisce "*...per conto dell'organizzazione istituita con il medesimo Trattato*" (*i.e.* NATO), beneficiaria finale delle stesse.

Se invece l'EI non agisce in tale veste, cioè svolgendo la sua attività non per conto della NATO, dette operazioni sono soggette al regime ordinario IVA.

Quanto alle operazioni effettuate dalle altre due società partecipanti all'ATI, si ricorda brevemente che non rientrano nel regime di non imponibilità IVA in commento:

1. le prestazioni eseguite in sub appalto (cfr. risoluzione ministeriale 3 ottobre 1985, n. 355911);
2. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non effettuate direttamente nei confronti della NATO, anche quando si qualificano come sub-rapporti derivanti da un contratto originario stipulato con un organismo militare internazionale (risoluzione n. 115/E del 21 luglio 2000);
3. i rapporti di mandato senza rappresentanza ove committente sia la NATO in quanto "*...l'agevolazione soggettiva di cui all'art. 72, prevista per il committente (NATO) non può estendersi a soggetti diversi da quelli specificamente contemplati nella medesima disposizione*" (risoluzione 145/E del 15 maggio 2002).

Le scarse informazioni rese dall'Istante, a supporto delle quali non è esibito alcun documento, non consentono di capire in modo chiaro la natura dei rapporti che legano le società aderenti all'ATI.

Da un lato, l'Istante afferma di essere titolare di un mandato con rappresentanza conferitogli dalle società aderenti all'ATI (*i.e.* "*mandato collettivo speciale con rappresentanza, gratuito ed irrevocabile*"), mentre quando descrive le modalità di fatturazione, sembra sottintendere l'esistenza di un mandato senza rappresentanza [*i.e.* "*A fronte dell'esecuzione delle attività oggetto dell'appalto la Capogruppo mandataria emetterà nei confronti della Committente le fatture relative alle prestazioni eseguite e contabilizzate, dalla stessa e per conto delle mandanti, (...)*"; la Società "*...si vedrà costretta, al termine delle prestazioni previste dagli accordi contrattuali, a emettere fattura nei confronti dell'Esercito Italiano "operazione non imponibile ai sensi dell'art. 72, comma 1, lett. b) del D.P.R. 633/1972" per l'importo complessivo della commessa*"].

Per quanto di competenza, si osserva che se il rapporto tra l'Istante e le altre società aderenti all'ATI è regolato da:

1. un mandato senza rappresentanza per effetto del quale le società svolgono la propria attività in sub-appalto, le relative cessioni di beni e prestazioni di servizi non godono del regime di non imponibilità *ex* articolo 72, comma 1, lett. *b*) perché non effettuate direttamente nei confronti della NATO. Eventualmente, ricorrendo tutti i presupposti di legge, il soggetto Istante potrà esercitare il diritto ad acquistare detti beni e servizi senza applicazione dell'imposta tramite l'utilizzo del *plafond*, ove esistente (cfr. risoluzione n. 145/E del 2002);

2. un mandato con rappresentanza, dette operazioni sono fatturate *ex* articolo 72, comma 1, lett. *b*) dall'Istante, in nome e per conto delle società partecipanti all'ATI. La Società poi provvederà a fatturare agli aderenti all'ATI la sua provvigione, ove spettante. Se il suo mandato è gratuito (come sembra essere in base alle informazioni rese), l'Istante si limita a ripartire le somme incassate dall'EI ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lett. *a*) del Decreto IVA (movimentazione monetaria), cioè fuori campo IVA.

Spetta alla Società individuare lo specifico regime IVA delle operazioni derivanti dal citato Accordo Quadro, alla luce dei principi appena illustrati, posto che esula dalle finalità proprie dell'istituto dell'interpello l'attività volta a individuare servizio per servizio lo specifico regime IVA applicabile (cfr. da ultimo, risposte nn. 489 e 583 del 2022).

**Firma su delega del Capo Divisione
e Direttore centrale ad interim**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**