



*Agenzia delle Entrate*

*Direzione Centrale Normativa e Contenzioso*

Roma, 28 gennaio 2005

Oggetto: Istanza di interpello – articolo 19 bis-1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 –Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi.

Si segnala, per l'interesse generale e la correttezza della tesi interpretativa sostenuta, il parere reso dalla Direzione Regionale delle .... in sede di risposta ad un interpello.

#### **QUESITO**

*La società, avente ad oggetto la creazione e gestione di un'organizzazione di distribuzione e vendite di prodotti e servizi turistici, costituita da una rete di agenzie di viaggi e turismo a gestione autonoma, premesso che:*

*- svolge istituzionalmente attività di contrattazione, per conto delle imprese consorziate, finalizzata all'acquisto di beni e servizi necessari per lo svolgimento dell'attività di impresa propria dei singoli consorziati;*

*- provvede tra l'altro, in nome proprio, ma per conto dei consorziati, quale mandatario senza rappresentanza, all'acquisto di servizi di telefonia mobile;*

*- in base al disposto della lett. g) dell'art.19 bis-1 del DPR. n.633/1972, l'IIVA relativa a tali operazioni è ammessa in detrazione nella misura del 50%;*

*chiede quali modalità di trattamento devono essere applicate:*

*a) sull'IVA addebitata al consorzio dal fornitore dei servizi di telefonia mobile;*

*b) sull'IVA addebitata ai consorziati dal consorzio, in sede di rifatturazione dei costi sostenuti per l'acquisto dei servizi di telefonia mobile in nome proprio, ma per conto dei consorziati.*

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

*La società ritiene che il mandato senza rappresentanza, pur determinando dal punto di vista formale due passaggi, comporta, dal punto di vista sostanziale, l'insorgere di un'unica operazione di cessione di beni o prestazione di servizi, quella che si realizza tra il terzo e il mandante per il tramite del mandatario, mentre il c.d. "passaggio interno" tra mandante e mandatario costituisce un'operazione di natura meramente finanziaria.*

*Ne consegue che:*

*- le due distinte operazioni IVA che intercorrono tra il terzo e il mandatario e tra il mandatario e il mandante devono comunque essere considerate in modo unitario;*

*- la duplicità dei passaggi (doppia fatturazione) che viene prevista ai fini IVA costituisce solo una esigenza legata alle modalità di funzionamento del tributo, ma non implica che oggettivamente si realizzino due distinte operazioni;*

*- l'assimilazione del trattamento IVA applicabile alle due operazioni, a garanzia della neutralità del doppio passaggio IVA che si verifica in capo al mandatario, concerne la qualificazione dell'operazione (imponibile, non imponibile, esente, fuori campo) e non il regime di detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti;*

*- la indetraibilità non può estrinsecarsi in entrambi i passaggi ma solo in capo all'effettivo e unico acquirente del bene o servizio per il quale è prevista*

*(ossia solo in capo al mandante).*

*In relazione a quanto sopra, l'istante, nella fattispecie prospettata, ritiene corretto procedere come segue:*

*1- alla ricezione della fattura da parte del soggetto terzo, la società consortile (mandatario) detrae per intero l'IVA sugli acquisti che le viene addebitata dal fornitore dei servizi di telefonia mobile;*

*2- per il riaddebito della spesa a ciascun consorziato (mandante), la società applica il medesimo regime IVA che è stato a monte applicato dal fornitore nei suoi confronti (aliquota, esenzione, imponibilità ecc.);*

*3- ciascun singolo consorziato porta in detrazione l'IVA che gli è stata addebitata in fattura dalla società consortile, per il ribaltamento dei costi relativi ai servizi di telefonia mobile, nel limite del 50%, conformemente a quanto previsto dalla lett.g) dell'art.19-bis 1 del DPR. n.633/72.*

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

*In via preliminare si rileva che, ai sensi dell'art.1, comma 1, del DM 26/4/2001 n.209, contenente regolamento d'attuazione della Legge n.212/2000, l'istanza di interpello deve riguardare l'applicazione a casi concreti e personali del contribuente di una disposizione normativa di natura tributaria sulla cui interpretazione ricorrono obiettive condizioni di incertezza.*

*Nel caso in esame, il quesito concernente la detrazione, da parte dei consorziati, dell'IVA addebitata per l'acquisto dei servizi di telefonia mobile, deve considerarsi inammissibile, ai sensi dell'art 3, comma 2, del citato DM. 209/2001, in quanto non riguarda il trattamento fiscale della società che ha inoltrato l'interpello, ma la posizione fiscale di altri soggetti.*

*Pertanto la risposta che verrà fornita sul punto non è produttiva degli effetti propri dell'interpello di cui all'art.11 della Legge n.212/2000.*

*Si rileva inoltre, dalla documentazione allegata dalla contribuente, che al punto 5) dell'art. 5 dello statuto, è previsto che per il conseguimento*

*dell'oggetto sociale la società consortile potrà svolgere, tra l'altro, attività di "intermediazione e fornitura in proprio di servizi aziendali", tra cui servizi di fonia fissa e mobile e trasmissione dati.*

*Il parere che segue viene espresso con esclusivo riferimento alle operazioni di acquisto dei servizi di telefonia mobile in esecuzione di un mandato senza rappresentanza, così come prospettato nell'istanza; resta impregiudicata e non forma oggetto di trattazione ogni problematica connessa ad eventuali altre forme di fornitura dei citati servizi.*

*Nel merito, e nei limiti sopra indicati, si concorda con la soluzione proposta.*

*L'art. 3, comma 3, ultimo periodo, del DPR. n. 633/72 stabilisce che, nel mandato senza rappresentanza che ha ad oggetto l'acquisto o la vendita di servizi, le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario.*

*Si hanno perciò due distinti rapporti giuridici, entrambi rilevanti agli effetti dell'IVA:*

- prestazione di servizio tra mandatario e terzo;*
- prestazione di servizio tra mandante e mandatario.*

*Secondo prassi consolidata dell'Amministrazione Finanziaria (R.M. n. 6 dell'11/2/1998 confermata con R.M. n. 146 del 27/9/1999; n. 250 del 30/7/2002; n. 261 del 02/08/2002 ecc.), la norma non produce solo l'effetto di qualificare come prestazione di servizi l'operazione posta in essere dal mandatario senza rappresentanza che renda o riceva servizi per conto del mandante, ma realizza la più complessa finalità di dare un assetto fiscale, agli effetti IVA (risoluzione n. 146 del 1999), 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.*

*L'omologazione riguarda anche la natura delle prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante, che non possono essere*

*ricondotte, ai fini IVA, ad una semplice attività di sostituzione personale nello svolgimento di attività giuridica, ma rivestono lo stesso carattere di quelle rese o ricevute dal mandatario per conto del mandante.*

*Esiste pertanto la totale equiparazione, dal punto di vista oggettivo, dei servizi resi o ricevuti dal mandatario a quelli da lui resi al mandante.*

*Ciò significa 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, e 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. Resta fermo l'eventuale diverso trattamento IVA per ciascuna delle due operazioni, in relazione alla loro diversa rilevanza fiscale. (risoluzione del 15 maggio 2002, n. 145)*

*L'applicazione del principio della totale equiparazione dei servizi non può, infatti, determinare effetti distorsivi nell'applicazione del tributo.*

*In particolare, per quanto concerne le regole di detrazione dell'imposta, va tenuto presente che l'art.17, par.2, della Direttiva n.77/388/CEE stabilisce espressamente che il diritto alla detrazione dell'IVA spetta "nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati" in operazioni soggette ad imposta.*

*Inoltre, la C.M. 18/6/2001 n. 58, seppure con riferimento ad una fattispecie di cessione di beni, ha affermato il principio che, nelle ipotesi in cui è prevista una parziale oggettiva indetraibilità, l'intervento di intermediari "non può determinare un aggravio dell'imposta" dovuto alla circostanza che l'IVA indetraibile concorre, come componente di costo, alla determinazione della base imponibile del successivo trasferimento, "in base al principio di neutralità dell'IVA che deve essere garantito a prescindere dal numero di passaggi in cui si articola il processo di distribuzione" (punto 5.2).*

*Tanto premesso, si ritiene che nel caso proposto, al fine di evitare effetti cumulativi nella tassazione in contrasto con i principi informatori del*

*tributo, il mandatario non debba sopportare l'onere della indetraibilità sull'acquisto dei servizi di telefonia mobile, ma sia legittimo il trasferimento esclusivamente in capo al mandante dei limiti posti dall'art. 19 bis-1 lett.g) del DPR. n.633/1972.*

*Di conseguenza la società potrà attenersi al comportamento indicato nell'istanza:*

*- detraendo per intero l'IVA relativa ai servizi di telefonia mobile acquistati per conto dei consorziati;*

*- riaddebitando alle imprese mandanti il costo originario sostenuto, con lo stesso regime IVA applicato dal fornitore.-*