
La creazione di reti in fibra ottica tramite società in-house

di [Giovanni Mocchi](#)

Publicato il 5 Giugno 2014

se i Comuni decidono di affidare a società in-house la creazione di reti in fibra ottica sul proprio territorio, possono godere di vantaggi fiscali in tema di IVA

In relazione agli affidamenti di taluni Enti territoriali per l'attuazione di interventi di infrastrutturazione in fibra ottica di comunicazione, può essere utile esaminare la portata applicativa della Risoluzione n.69/E del 16 ottobre 2013 dell'Agenzia delle Entrate in risposta alla richiesta di consulenza giuridica proposta dalla Associazione di rilevanza nazionale¹, in relazione ai rapporti amministrativi tra gli Enti medesimi committenti le cennate opere e le Società "in house" interamente possedute, che operano quali soggetti realizzatori secondo l'istituto della cosiddetta delegazione amministrativa².

In particolare, nella citata pronuncia, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che beneficiano dell'aliquota ridotta del 10% quali opere di urbanizzazione primaria i lavori, le prestazioni, le forniture e i materiali necessari per realizzare la rete in fibra ottica completamente compiuta, ed è stata sollevata la questione se tale regime IVA di favore, oltre che nei rapporti tra la Società "in house" e le ditte realizzatrici delle opere infrastrutturali, trovi applicazione anche tra la Società stessa e l'Ente territoriale affidante.

CONTENUTO DELLA RISOLUZIONE 69/E DEL 2013

In proposito, va preliminarmente evidenziato che il caso interpretativo proposto dalla Associazione all'Agenzia delle Entrate concerneva «*Società propria associata*» quale «*strumento esecutivo e servizio tecnico per l'esercizio delle funzioni e dei compiti della Regione socio di controllo in materia di realizzazione e di gestione della rete regionale a banda larga delle pubbliche amministrazioni, "missione" societaria che comporta, tra l'altro, la costruzione e il collaudo di reti in fibra ottica, la fornitura di servizi di connettività sulla rete regionale a banda larga delle pubbliche amministrazioni*»³.

L'Amministrazione finanziaria, in risposta alla cennata richiesta di consulenza giuridica, ha nella pronuncia richiamata, ritenuto superati il precedente orientamento della Risoluzione 20 marzo 2006, n. 41/E e ha espresso l'avviso «*che l'utilizzo della locuzione "ad ogni effetto"*» recato nell'art.2, comma 5,

del DECRETO-LEGGE 25 giugno 2008, n. 112⁴ «*esprima esplicitamente la volontà del legislatore di ampliare il novero delle opere di urbanizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata. Tali considerazioni, valide anche in riferimento ai cavedi multiservizi e cavidotti per il passaggio di reti di telecomunicazioni, portano a ritenere superata la Risoluzione 20 marzo 2006, n. 41/E*»⁵.

AMBITO OGGETTIVO DELLA RISOLUZIONE

L'Amministrazione finanziaria ha dunque chiarito che beneficiano dell'aliquota ridotta del 10% quali opere di urbanizzazione primaria i lavori, le prestazioni, le forniture e i materiali necessari per realizzare la rete in fibra ottica completamente compiuta, oltre che la fornitura dei cavi per telecomunicazioni, armadi e telai di terminazione, materiali per scavi e ripristini, pozzetti di diverse dimensioni e chiusini, la posa di cavi.

Rimangono, invece, nell'area dell'IVA ordinaria le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che pur essendo poste in essere in relazione alla realizzazione di reti di telecomunicazione, non risultino qualificabili come opere di urbanizzazione primaria sulla base delle disposizioni vigenti in materia di edilizia pubblica.

Come noto, infatti, in base al n.127-quinquies, parte terza, della tabella "A" allegata al DPR 633/72, per i corrispettivi derivanti dalla realizzazione delle "opere di urbanizzazione primaria e secondaria" è prevista l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10%.

In considerazione, poi, di quanto disposto dal successivo n.127-septies) della citata tabella "A" allegata al DPR 633/72, l'aliquota ridotta del 10% è applicabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere e degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies).

A questo proposito giova ricordare quanto a suo tempo l'Amministrazione finanziaria ebbe a chiarire in relazione all'applicazione dell'aliquota IVA agevolata sui servizi accessori alla realizzazione di opere di urbanizzazione.

• Risoluzione Minfinanze 24-12-1999, n. 168/e/1999/175950 – condizioni per l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata per le prestazioni di progettazione

Con istanza diretta alla scrivente il Comune di Roma e l'ACEA s.p.a. hanno chiesto di conoscere il trattamento da riservare, ai fini dell'IVA, alle operazioni derivanti dalla convenzione con cui il predetto ente locale ha affidato all'ACEA s.p.a., per un periodo settennale, l'esercizio di parte degli impianti costituenti il sistema di fognatura della città di Roma.

Per quanto concerne le prestazioni di servizi rese dall'ACEA al Comune per la progettazione e la costruzione di nuovi impianti fognari richiesti dall'ente locale, occorre verificare la natura giuridica del contratto in virtù del quale l'ACEA assume la relativa obbligazione. Se il contenuto pattizio è quello proprio del contratto d'appalto, è applicabile l'aliquota IVA del 10%, in virtù della norma di cui al n. 127-septies) della Tabella

E' opportuno precisare, per quanto concerne le prestazioni di progettazione degli impianti, che le stesse possono essere assoggettate all'aliquota ridotta solo nel caso in cui non siano rese autonomamente, bensì in dipendenza dell'unico contratto di appalto, avente ad oggetto la complessiva realizzazione dell'opera. Diversamente, alle stesse prestazioni torna applicabile l'aliquota IVA ordinaria del 20%

• Risoluzione Agenzia Entrate 19-05-2008, n.202/E

Ai sensi del n. 127-septies della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono soggette all'aliquota IVA del 10% le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865, di cui al n. 127-quinquies, della medesima tabella.

Per fruire dell'aliquota agevolata è necessario, quindi, che le prestazioni - rese nel quadro di un contratto di appalto - riguardino la costruzione di un'opera rientrante fra quelle di urbanizzazione primaria o secondaria.

RAPPORTO NEGOZIALE INTERCORRENTE TRA LA SOCIETÀ "IN HOUSE" E L'ENTE TERRITORIALE

Nella prassi ricorrente nell'ambito degli appalti pubblici, l'Ente territoriale concorda con le Società "in house", quanto segue.

Art.1

"Sono affidate alla Società regionale Alfa S.p.A. mediante delegazione amministrativa intersoggettiva, le fasi di progettazione successive a quella preliminare e l'attuazione dell'intervento di infrastrutturazione in fibra ottica denominato "Infrastruttura per banda larga Valcellina", di cui alle premesse, Al soggetto delegato Alfa SpA sono attribuite a tal fine tutte le funzioni amministrative relative alla progettazione e realizzazione degli interventi stessi, ed in particolare:

- la redazione dei progetti definitivi ed esecutivi degli interventi e l'acquisizione in ordine agli stessi di tutte le autorizzazioni previste dalle norme di settore vigenti in materia; la responsabilità della redazione dei progetti definitivi ed esecutivi, sottoscritti anche da terzi, rimane in capo al soggetto delegato;*
- l'esercizio totale dei poteri espropriativi compresa la qualifica di autorità espropriante;*
- la nomina dei Direttori dei lavori, dei responsabili della sicurezza e del collaudatore;*

- *l'esperimento degli affidamenti nel rispetto della normativa vigente in materia di opere pubbliche;*
- *la consegna dei lavori;*
- *la vigilanza che i lavori siano eseguiti a perfetta regola d'arte, redigendo per ciascuna visita ispettiva apposito verbale;*
- *la certificazione dello stato di avanzamento dei lavori;*
- *l'espletamento di eventuali espropriazioni, occupazioni temporanee d'urgenza e asservimenti;*
- *l'approvazione degli atti di collaudo;*
- *l'approvazione degli atti di contabilità finale e del certificato di regolare esecuzione o del certificato di collaudo;*
- *l'accatastamento delle opere a favore dell'Amministrazione regionale, con le modalità di cui alla Deliberazione di Giunta regionale 11/01/2008, n. 403.*

Art. 3.

Ai fini della predisposizione dei progetti il soggetto delegato dovrà avviare le procedure di selezione entro 30 giorni dalla data di comunicazione di avvenuta registrazione del presente decreto. La fine dei lavori dovrà essere attestata entro e non oltre il 30/06/2011. Il collaudo dovrà essere effettuato entro 90 giorni dalla fine lavori. L'iscrizione al patrimonio regionale delle infrastrutture con l'espletamento degli adempimenti di cui alla deliberazione di Giunta regionale, dovrà avvenire entro 90 giorni dal collaudo.

Art.5

Il soggetto delegato terrà sollevata e indenne l'amministrazione regionale da ogni controversia e conseguenti ed eventuali oneri che possano derivare da contenziosi, riserve, richieste e quant'altro, sia con l'impresa appaltatrice che verso terzi in ordine alla progettazione e all'esecuzione dei lavori.

Art.6 L'Amministrazione regionale, tramite la Direzione centrale competente può partecipare alla vigilanza sui lavori per verificare che gli stessi siano eseguiti a perfetta regola d'arte. Il soggetto delegato e comunque responsabile in ordine alla legittimità degli affidamenti per la regolare esecuzione dei lavori e per i danni diretti o indiretti da chiunque causati.

Art.8 L'erogazione del finanziamento avverrà, avuto riguardo ai limiti di disponibilità di bilancio correlati al rispetto del patto di stabilità e crescita per l'esercizio finanziario di riferimento, come di seguito specificato,

Art. 12 Alla spesa di € 2.334.671,06 per la realizzazione dell'intervento "Infrastruttura per banda larga Valcellina" si fa fronte mediante

E' dunque evidente che la Regione ha deliberato che – dal punto di vista procedurale – i lavori possano essere eseguiti in regime di “delegazione amministrativa intersoggettiva”, di cui al disposto dell’art. 51 della L.R., in base al quale l’Amministrazione regionale è autorizzata a provvedere alla progettazione e all’esecuzione di lavori pubblici di propria competenza, mediante delegazione amministrativa intersoggettiva a Società a prevalente partecipazione regionale.

La locuzione “finanziamento” utilizzata nel testo della delibera potrebbe far ritenere che le somme erogate dalla Regione non abbiano assolutamente natura di corrispettivo a fronte di servizi ricevuti, quanto semplicemente di finanziamento erogato a fronte di costi sostenuti e senza che vi sia un nesso sinallagmatico con le prestazioni rese dall’ALFA.

E' tuttavia un dato di fatto che il frutto dell’attività della Società “in house” non resti giuridicamente di proprietà della Società stessa, posto che è per prassi previsto che, dopo il collaudo, le infrastrutture realizzate debbano essere iscritte nel patrimonio regionale.

D’altra parte, a ben vedere, le caratteristiche negoziali della delegazione amministrativa intersoggettiva non appaiono pienamente idonee ad escludere il rapporto di committenza e pertanto sufficienti per escludere il rapporto di appalto.

Difatti, in base al disposto dell’art.1655 del C.C., l’appalto è definito "il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in denaro", e non è da escludersi che detta caratteristica possa essere ravvisata nella convenzione dell’Ente territoriale con la Società “in house”, posto che essa prevede esplicitamente l’assunzione di “impegni” da parte della Società a fronte dei “finanziamenti” spettanti, talché la Società delegataria deve tra l’altro seguire le norme in materia di appalti pubblici ed è stabilita l’approvazione preventiva delle varianti d’opera.

In ragione delle considerazioni appena riportate, è corretto in linea generale ricondurre il rapporto di delegazione amministrativa instaurato dall’Ente territoriale con la Società “in house” nell’ambito dello schema negoziale dell’appalto, non rilevando dal punto di vista fiscale la sussistenza del citato rapporto di delegazione amministrativa intersoggettiva.

Una volta accertato che il cennato rapporto contrattuale è riconducibile nella sfera giuridica dell’appalto, non può essere disconosciuto che l’appalto medesimo ha per oggetto la realizzazione di una “infrastruttura per banda larga consistente nella posa in opera dei cavi in fibra ottica ed apparati di collegamento a servizio dei Comuni del territorio.

Nello specifico, a alla Società “in house” è commissionata un’opera di urbanizzazione compiuta, della cui realizzazione a regola d’arte risulta essere diretta responsabile, pur se, non possedendo al proprio interno

le specifiche competenze in materia urbanistica, la Società possa affidare in subappalto gli interventi di installazione della Rete a ditte specializzate, conformemente al contenuto della delegazione amministrativa,

Ciò stante, la circostanza che, nell'esecuzione del contratto, la Società "in house" abbia mantenuto, in prima "persona", un ruolo di coordinamento e di progettazione non muta l'oggetto del contratto, che riguarda pur sempre la realizzazione della infrastruttura di comunicazione, atteso che alla Società stessa è attribuita la responsabilità della posa materiale dei cavi in fibra ottica anche se la relativa esecuzione è affidata a terzi.

D'altra parte, a ben vedere, anche l'Agenzia delle Entrate, nella citata Risoluzione Minfinanze 24-12-1999, n. 168/e/1999/175950, ha riconosciuto che le spese di progettazione possono essere assoggettate all'aliquota IVA ridotta del 10% nel caso in cui non siano rese autonomamente, bensì in dipendenza dell'unico contratto di appalto.

APPALTI E SUBAPPALTI

Una volta accertato che il rapporto negoziale tra la Società "in house" e l'Ente territoriale è qualificabile come rapporto di appalto avente ad oggetto la realizzazione di una rete infrastrutturale in fibra ottica, è ragionevole desumere che i vari sub-contratti con i quali la Società medesima, in attuazione della delegazione amministrativa ad essa attribuita, conferisce gli incarichi per l'espletamento degli specifici "lotti" relativi al "cantiere" cui si riferisce l'appalto principale, siano definibili come rapporti di subappalto stipulati ai sensi dell'art.1656 del c.c..

Dal punto di vista fiscale, va osservato che c'è prassi dell'Amministrazione finanziaria in base alla quale appalti e subappalti fruiscono della stessa aliquota IVA sicché laddove il punto 127^{septies} della Tabella A annessa al DPR 633/72 prevede l'aliquota agevolata, essa trova applicazione nel ciclo intero della lavorazione, sia nel primo livello dell'appalto che nel secondo del subappalto.

Ad esempio, con riferimento all'aliquota IVA agevolata del 4% per la prestazioni di servizi diretti alla realizzazione di un fabbricato di cui alla legge n. 408 del 1949 (edilizia cosiddetta "prima casa"), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito⁶ che *«L'aliquota IVA del 4%, prevista dal n. 39 della Tab. A, parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per la prestazioni di servizi diretti alla realizzazione di un fabbricato di cui alla legge n. 408 del 1949, effettuata nei confronti di soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita, si applica anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di subappalto attraverso i quali l'impresa costruttrice affida ad altri soggetti la realizzazione di parte dei lavori relativi alla costruzione dell'edificio. Ciò in quanto l'aliquota IVA si determina in riferimento all'appalto principale, estendendosi poi a tutti i subappalti in ragione del fatto che questi concorrono alla realizzazione dell'opera che il legislatore ha inteso agevolare.»*

Ancora, in relazione alla realizzazione di fabbricati, o porzioni di fabbricato, di civile abitazione aventi le caratteristiche economico popolari delineate dalla legge n. 408 del 1949 cosiddetta “Legge Tupini”, l’Amministrazione finanziaria ebbe a precisare⁷ che *«Sono da considerare soggetti all’aliquota ridotta del 3% i contratti di sub appalto totale o parziale relativi alle costruzioni in questione, dato che per costante giurisprudenza condivisa dalla scrivente, il trattamento di favore stabilito per il contratto di appalto trova applicazione anche per connessi contratti di sub - appalto (così ad es. sub - appalti per impianti igienico-sanitari, idrici, elettrici, di riscaldamento, etc.)»*.

CONCLUSIONI

In relazione alle argomentazioni innanzi riportate, a nostro avviso i corrispettivi spettanti alla Società “*in house*” per la realizzazione di rete in fibra ottica possono rientrare nell’ambito applicativo della Risoluzione 69/E del 2013, in quanto:

- a) il rapporto contrattuale instaurato dalla Società con l’Ente territoriale è qualificabile come contratto di appalto per la realizzazione di infrastrutture di reti pubbliche di comunicazioni di cui agli articoli 87 e 88 del decreto legislativo 1 agosto 2003, n. 259, recante “Codice delle comunicazioni elettroniche”, realizzazione di cui alcuni lotti sono eseguiti avvalendosi di risorse interne all’azienda e taluni altri lotti sono attuati mediante l’assegnazione di lavori in subappalto, mantenendo la Società “*in house*” stessa la responsabilità esecutiva nei riguardi del committente pubblico;
- b) la realizzazione dell’opera di urbanizzazione commissionata dall’Ente pubblico va, ai fini tributari, considerata nel suo complesso, sicché tutto il ciclo di produzione, appalto e subappalto, segue il medesimo regime IVA di favore.

30 maggio 2014

Giovanni Mocci

1 L'Associazione rappresenta e promuove, a livello nazionale, il comparto delle aziende a partecipazione regionale a capitale interamente pubblico, operanti nel Settore dell'informatica e delle telecomunicazioni per la pubblica amministrazione secondo il modello "in house providing", nonché tra l'altro la tutela degli interessi delle aziende predette e la cura delle relazioni delle stesse con le Istituzioni.

2 Nella prassi degli Enti territoriali, c'è il recepimento nel proprio ordinamento dell'istituto della delegazione amministrativa in base alla quale l'Amministrazione pubblica è autorizzata a provvedere alla progettazione e all'esecuzione di lavori mediante delegazione a Società di cui all'art.116 del D.Lgs. 267/2000.

Detta disposizione, che non riguarda la materia tributaria, in linea con i criteri elaborati dalla giurisprudenza comunitaria trasfusi nel comma 5, n. 3), dell'art. 113 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, così come modificato dal D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, recante "Gestione delle reti ed erogazione dei servizi pubblici locali di rilevanza economica", stabilisce che il conferimento della titolarità del servizio pubblico locale può essere effettuato, senza ricorrere all'espletamento di gare con procedure ad evidenza pubblica, anche a società a capitale interamente pubblico, a condizione che l'ente titolare del capitale sociale eserciti sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente che la controlla (società "in house").

Detti criteri sono: a) il capitale del soggetto realizzatore deve essere interamente pubblico; 2) il controllo esercitato dall'ente partecipante ed affidante il servizio sulla società deve essere analogo a quello esercitato sui propri servizi; 3) l'attività esercitata dalla società deve essere realizzata, in misura prevalente, con l'ente o il gruppo di enti che la controllano.

3 Nella richiesta della consulenza giuridica è dato leggere che «*Nell'ambito di tale contesto produttivo, dunque, in data 5 maggio 2009, la Regione socio di controllo della propria associata ha affidato alla associata stessa «la realizzazione della MAN-Metropolitan Area Network in fibra ottica» comportante nello specifico l'esecuzione di «tutti i lavori, le prestazioni, le forniture e i materiali necessari per dare l'opera completamente compiuta», oltre che la fornitura dei «cavi per telecomunicazioni, armadi e telai di terminazione, materiali per scavi e ripristini, pozzetti di diverse dimensioni e chiusini, la posa di cavi in fibra ottica.*

La questione posta all'attenzione di codesta Agenzia concerne l'applicabilità o no dell'aliquota IVA ridotta ai corrispettivi di appalto afferenti le componenti dei i lavori di urbanizzazione primaria (ad esempio, gli scavi per la collocazione dei cavi in fibra ottica), fermo rimanendo – invece – il regime IVA ordinario per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che pur essendo poste in essere in relazione alla realizzazione di reti di telecomunicazione, non risultino qualificabili come opere di urbanizzazione primaria sulla base delle disposizioni vigenti in materia di edilizia pubblica».

4 Pubblicato sul S.O. n. 152 alla G.U. n. 147 del 25.06.2008, entrato in vigore il giorno della pubblicazione e convertito, con modificazioni, dalla legge n.133/2008

5 E' utile evidenziare che nella Risoluzione n.69/E del 16 ottobre 2013 veniva "virgolettato" il parere espresso dal Ministero delle infrastrutture secondo cui "l' articolo 86 comma 3, del decreto legislativo 1 agosto 2003, n. 259, recante "Codice delle comunicazioni elettroniche" dispone, altresì, che "Le infrastrutture di reti pubbliche di comunicazioni, di cui agli articoli 87 e 88, sono assimilate ad ogni effetto alle opere di urbanizzazione primaria di cui all'articolo 16, comma 7 del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380".

Poiché le infrastrutture di cui ai citati art. 87 sono le "infrastrutture per impianti radioelettrici ... l'installazione di torri, di tralicci, di impianti radio-trasmittenti, di ripetitori di servizi di comunicazione elettronica, di stazioni radio base per reti di comunicazioni elettroniche mobili GSM/UMTS, per reti di diffusione, distribuzione e contribuzione dedicate alla televisione digitale terrestre" è possibile ragionevolmente ritenere che l'ambito applicativo della Risoluzione ASSINTER comprenda non solo l'installazione dei cavi in fibra, ma anche la realizzazione della rete di telefonia mobile e della rete digitale.

6 Cfr. la Circolare Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 01-03-2001, n. 19/E/2001/39592.

7 Cfr. la Circolare Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 21-02-1973, n.20/526577.