Nota 522585 del 5 ottobre 1973. — *Consorzi strade vicinali*

In relazione al quesito formulato, si precisa che i contributi erogati, nell'anno 1973, ai Consorzi Strade Vicinali – costituiti ai sensi del D.L. 1° settembre 1918, n. 1446 – non sono soggetti all'IVA.

Infatti, l'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che sono assoggettabili ad IVA le prestazioni di servizi fatti da enti pubblici o privati, diversi dalle società, compresi i consorzi, ecc. che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Invece, i consorzi strade vicinali non svolgono un'attività commerciale sia perché l'obbligo della manutenzione delle strade vicinali deriva loro dal citato D.L. n. 1446, convertito nella legge 17.4.1925, n. 473, sia perché il contributo pagato dai consorziati non costituisce il corrispettivo di un servizio bensì un onere reale dei fondi finitimi alla strada vicinale, come è dichiarato espressamente dell'art. 7, 2° comma, dello stesso decreto n. 1446.

In conseguenza, mancando il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'imposta, l'erogazione dei contributi ai consorzi in esame non costituisce un atto economico rientrante nell'ambito di applicazione dell'IVA.

Ris. 22 marzo 1975, n. 501531 del Ministero delle Finanze – Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari. — *Distribuzione di acqua a più Comuni consorziati effettuata da un Consorzio - Applicazione dell'IVA*

Il Consorzio ..... ha fatto presente che ha per scopo esclusivo di distribuire ad ogni Comune consorziato, che ha l'onere della gestione della rete idrica interna, il quantitativo di acqua a ciascuno di essi assegnato.

Soggiunge, inoltre, che a fronte di tale erogazione i Comuni consorziati versano al Consorzio un corrispettivo determinato sulla base delle spese di gestione sostenute per il funzionamento tecnico-amministrativo dell'Ente.

In relazione a tale situazione il Consorzio istante ha chiesto di conoscere se le cessioni come sopra effettuate dal Consorzio a ciascun Comune consorziato debbano o meno essere assoggettate all'IVA.

Al riguardo, devesi far presente che per l'art. 4, secondo comma, punto 2 del D.P.R. 26.10.72, n. 633 e successive modificazioni ed integrazioni, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da enti pubblici o privati diversi dalla Società, compresi i consorzi e le Associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali od agricole.

Ora, poiché l'attività del Consorzio in questione consiste nell'erogazione di acqua e a tale attività deve riconoscersi indubbiamente carattere commerciale, ne deriva che il Consorzio è da considerare soggetto d'imposta, con la conseguenza che le forniture di cui trattasi debbono essere regolarmente assoggettate all'IVA, a nulla influendo i criteri in base ai quali si procede alla determinazione dei corrispettivi.

Ris. 12 febbraio 1976, n. 502555 del Ministero delle Finanze – Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari. — *Consorzio di Comuni - Attività svolta*

Il Consorzio ..... ha fatto presente che in base alle norme statutarie svolge le seguenti attività:

– consulenza ed assistenza per i Comuni consorziati e le loro frazioni ed a richiesta, anche, la difesa e la rappresentanza dei medesimi e delle loro popolazioni;
– progettazione e, in taluni casi, anche esecuzione e gestione di iniziative di interesse generale di uno o più Comuni e loro frazioni, con particolare riguardo al campo idroelettrico ecc. .....;
– rappresentanza e difesa di tutti gli interessi dei singoli Comuni associati, delle frazioni e dei Comuni consorziati verso enti, istituzioni, uffici ed organi statali, regionali, provinciali ed europei.

Il consorzio istante, nel fare altresì presente di essere un organismo a carattere volontario e di svolgere le anzidette attività esclusivamente per i soci, i quali sopportano le spese di funzionamento in base a rendiconti annuali, ha chiesto di conoscere se in base alle disposizioni previste in materia di IVA dal D.P.R. 26.10.72, n. 633 e successive modifiche ed integrazioni debba o meno essere considerato soggetto d'imposta.

Al riguardo devesi osservare che a seguito delle modifiche apportate all'art. 4 del citato D.P.R. n. 633, dal D.P.R. 23.12.74, n. 687, gli enti pubblici o privati diversi dalle società, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni di persone e di beni senza personalità giuridica assumono la veste di soggetti d'imposta quando abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali od agricole ovvero, esercitino tali attività in via accessoria, con o senza distinta organizzazione.

Ora poiché le attività in esame si inquadrano nella fattispecie prevista dal richiamato art. 4 devesi dichiarare che il Consorzio interessato è soggetto d'imposta, con la conseguenza che le operazioni dal medesimo effettuate devono regolarmente assoggettate al tributo.

Ris. 11 marzo 1976, n. 502032/75 del Ministero delle Finanze. — *IVA - Consorzi - Operazioni di bollatura e marchiatura di formaggi - Contributi corrisposti dagli associati - Imponibilità*

Con istanza del 14 gennaio 1975 i Consorzi indicati in oggetto, premesso che per le operazioni di bollatura e marchiatura da essi effettuate sui formaggi prodotti dai loro associati, e per le attività di tutela di tali prodotti nonché per le altre previste statutariamente, percepiscono dai soci stessi un contributo commisurato alla rispettiva produzione, hanno chiesto di conoscere quale sia il trattamento tributario, ai fini dell'IVA da applicare ai detti contributi.

I Consorzi interessati, attese le particolari funzioni svolte, hanno espresso l'avviso che i contributi di cui trattasi non rientrino nel capo di applicazione dell'IVA difettando, ai fini dell'imposizione, sia il presupposto soggettivo che quello oggettivo.

Secondo detti Consorzi, infatti, mancando lo scopo di lucro, per espressa disposizione dei relativi statuti, nonché il rischio, in quanto i contributi percepiti sono commisurati alle spese da sostenere, l'attività da essi svolta non può realizzare un esercizio di impresa ma sarebbe piuttosto da qualificare attività amministrativa caratterizzata dal particolare interesse pubblico connesso all'uso legittimo delle denominazioni d'origine.

Soggiungono, altresì, che la loro opera, non derivando da un contratto privatistico o comunque da una obbligazione di fare o di permettere, non evidenzierebbe una prestazione di servizi intesa nel senso previsto dalla legge dell'IVA, ma l'esplicazione di una funzione svolta nell'interesse dell'economia regionale e nazionale. Osservano, inoltre, che i contributi associativi commisurati al numero dei formaggi prodotti e, quindi, alla potenzialità economica del singolo produttore e non al numero delle marchiature effettuate, non potrebbero essere considerati corrispettivo del servizio reso dai Consorzi ai rispettivi soci.

Con successiva istanza del 1° marzo 1976, il Consorzio ... ha espresso l'avviso che nel caso in cui i contributi di che trattasi dovessero essere ritenuti soggetti al tributo, questo dovrebbe essere applicato in base alla stessa aliquota prevista per le cessioni del prodotto finito (formaggio), ai sensi della disposizione contenuta nell'art. 16, terzo comma, del ripetuto D.P.R. n. 633.

A tale riguardo è stato osservato che le operazioni di bollatura e marchiatura del prodotto concretizzano fasi di lavorazione del formaggio, le quali, nella fattispecie, assumono rilevanza determinante in quanto garantiscono la tipicità del prodotto stesso facendogli assumere una superiore valorizzazione.

Al riguardo devesi far presente che, ai sensi dell'art. 4, secondo comma, n. 2, del D.P.R. 26.10.72, n. 633, e successive modifiche e integrazioni, gli enti pubblici privati, diversi dalle società, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica assumono la veste di soggetti d'imposta quando abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, ovvero esercitino tali attività in via accessoria, con o senza fini di lucro, a nulla influendo la circostanza che sussista o meno una distinta organizzazione contabile-amministrativa. Nella specie, l'attività svolta dai Consorzi in oggetto realizza indubbiamente le ipotesi previste dalla cennata disposizione, in quanto vengono, in sostanza, poste in essere prestazioni di servizi verso corrispettivo.

Dovendosi, pertanto, considerare le somme come sopra versate ai Consorzi, quali veri e propri corrispettivi per i servizi da essi resi, si dichiara che il relativo ammontare deve essere assoggettato al tributo, sussistendo le condizioni tutte per l'imponibilità prevista dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modifiche e integrazioni.

Tuttavia, dovendosi riconoscere che le operazioni di bollatura e marchiatura dei formaggi in questione effettuate dai Consorzi interessati realizzano sostanzialmente fasi del processo produttivo in quanto conferiscono ai formaggi la qualificazione tipica ai fini di una migliore commercializzazione, si dichiara che l'imposta relativa a tali operazioni si rende applicabile sui relativi corrispettivi secondo l'aliquota prevista per le cessioni dei beni prodotti, ai sensi di quanto disposto dall'art. 16, ultimo comma, del ripetuto D.P.R. n. 633 e dei chiarimenti contenuti nella circolare n. 43, prot. 503912, del 6 dicembre 1975[1].

---

[1] Si noti però che occorre tenere conto delle modifiche intervenute nell'art. 4 del D.P.R. 633 per l'adeguamento alle direttive comunitarie nel 1979, come indicato nel paragrafo 1 del presente capitolo.

Ris. 22 marzo 1975, n. 501531 del Ministero delle Finanze – Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari. — *Distribuzione di acqua a più Comuni consorziati effettuata da un Consorzio - Applicazione dell'IVA*

Il Consorzio ..... ha fatto presente che ha per scopo esclusivo di distribuire ad ogni Comune consorziato, che ha l'onere della gestione della rete idrica interna, il quantitativo di acqua a ciascuno di essi assegnato.

Soggiunge, inoltre, che a fronte di tale erogazione i Comuni consorziati versano al Consorzio un corrispettivo determinato sulla base delle spese di gestione sostenute per il funzionamento tecnico-amministrativo dell'Ente.

In relazione a tale situazione il Consorzio istante ha chiesto di conoscere se le cessioni come sopra effettuate dal Consorzio a ciascun Comune consorziato debbano o meno essere assoggettate all'IVA.

Al riguardo, devesi far presente che per l'art. 4, secondo comma, punto 2 del D.P.R. 26.10.72, n. 633 e successive modificazioni ed integrazioni, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da enti pubblici o privati diversi dalla Società, compresi i consorzi e le Associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali od agricole.

Ora, poiché l'attività del Consorzio in questione consiste nell'erogazione di acqua e a tale attività deve riconoscersi indubbiamente carattere commerciale, ne deriva che il Consorzio è da considerare soggetto d'imposta, con la conseguenza che le forniture di cui trattasi debbono essere regolarmente assoggettate all'IVA, a nulla influendo i criteri in base ai quali si procede alla determinazione dei corrispettivi.

Ris. 22 marzo 1976, n. 503292 del Ministero delle Finanze – Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari. — *Attività svolta da consorzio ortofrutticolo - Quote di associazione e contributi versati dagli associati - Applicazione dell'IVA*

Il Consorzio ..... ha fatto presente che la propria attività è intesa a perseguire:

– il potenziamento della produzione ortofrutticola, la concentrazione dell'offerta dei prodotti sul mercato e la regolarizzazione del relativo prezzo a vantaggio del produttore;
– il miglioramento, la programmazione e la difesa della produzione ortofrutticola;
– l'impianto, la costruzione e la gestione di stabilimenti e frigoriferi per la lavorazione e selezione dei beni conferiti dai soci ed eventualmente per la trasformazione dei prodotti stessi;
– l'acquisto e la messa a disposizione dei soci, di merci, prodotti, macchine ed attrezzature, utili al miglior potenziamento della produzione ortofrutticola nonché la fornitura dell'assistenza tecnica da questi richiesta.

A fronte di tale attività, il Consorzio percepisce dagli associati, oltre alle quote di iscrizione, anche contributi commisurati alla quantità dei prodotti venduti tramite il consorzio stesso e comunque non inferiori a una certa percentuale del valore dei prodotti stessi.

Ciò premesso il consorzio interessato ha chiesto di conoscere quale sia il trattamento tributario, ai fini dell'IVA, da applicare a detti contributi.

Al riguardo, devesi preliminarmente osservare che, ai sensi dell'art. 4, e 2° comma, n. 2 del D.P.R. 26.10.72, n. 633 e successive modifiche ed integrazioni, gli enti pubblici o privati, diversi dalle società, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica, assumono la veste di soggetti d'imposta quando abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, siano tali attività svolte con o senza distinta organizzazione contabile-amministrativa.

Nella specie, l'attività svolta dal Consorzio in oggetto realizza indubbiamente le ipotesi previste dalla cennata disposizione, in quanto vengono, in sostanza, poste in essere prestazioni di servizio verso corrispettivo, a nulla influendo l'eventuale circostanza che il relativo ammontare non superi il costo del servizio stesso e non si realizzi pertanto un lucro per il Consorzio.

Ciò premesso, la scrivente dichiara che i contributi come sopra versati al consorzio interessato, devesi considerare veri e propri corrispettivi per servizi dal consorzio stesso resi, e pertanto il relativo ammontare deve essere regolarmente assoggettato al tributo, sussistendo le condizioni tutte per l'imponibilità previste dal citato D.P.R. n. 633.

Per quanto concerne, invece, le somme versate dagli associati a titolo di iscrizione devesi far presente che le medesime, rappresentando semplici quote di associazione, sono da considerare fuori dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo.

Ris. 22 ottobre 1976, n. 361001 del Ministero delle Finanze – Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari. — *Cassa per il Mezzogiorno - Prestazioni di servizi effettuati da un Consorzio*

Il Consorzio ..... si richiama alla decisione ministeriale del 5.8.74, n. 501963, con la quale sono state impartite direttive circa il trattamento fiscale, agli effetti dell'IVA, delle opere pubbliche la cui esecuzione viene dalla Cassa per il Mezzogiorno affidata ad organi dello Stato e ad Aziende Autonome statali ovvero data in cessione ad enti locali, consorzi di bonifica, altri enti di diritto pubblico ecc., secondo quanto previsto dall'art. 32 del testo unico 30.6.67, n. 1523.

Osserva il Consorzio istante che la cennata decisione fa sorgere dei dubbi per quanto in particolare riguarda l'assoggettamento ad IVA delle somme corrisposte dalla Cassa per il Mezzogiorno a titolo di rimborso forfettario delle spese sostenute dal Consorzio per la progettazione delle opere, per la vigilanza sulla esecuzione, ecc.

Secondo il Consorzio le suddette somme, considerato che attengono a prestazioni esclusivamente professionali che, talvolta, vengono affidate a dipendenti del Consorzio stesso, altre volte a tecnici esterni, non dovrebbero essere assoggettate ad IVA. Invero, le prestazioni medesime nel primo caso si esauriscono nell'ambito del Consorzio e nel secondo, assumendo il Consorzio la figura di delegato-amministrativo della Cassa, il rapporto tributario dovrebbe instaurarsi direttamente tra la Cassa per il Mezzogiorno ed il tecnico esterno.

Esaminata la prodotta istanza devesi preliminarmente rilevare che per il solo fatto di effettuare operazioni di progettazione delle opere, di vigilanza sulla loro esecuzione, di direzione lavori, ecc., il Consorzio assume ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 26.10.72, n. 633 e successive modifiche ed integrazioni la figura di soggetto passivo di imposta.

Ciò premesso si osserva, relativamente alle eccezioni sollevate in ordine all'assoggettamento a tributo delle somme corrisposte al Consorzio per l'attività di cui sopra, che esse si appalesano infondate per la considerazione che nella specie non può ravvisarsi la figura del delegato amministrativo trattandosi di prestazioni di servizi che in ogni caso sono di competenza del Consorzio e da questo esclusivamente esercitate, come la vigilanza sulla esecuzione delle opere pubbliche, per le quali è inoltre globalmente previsto un corrispettivo in misura percentuale sulle somme preventivate e stanziate per l'esecuzione dei lavori.

Né può assumere rilevanza il fatto che le prestazioni di cui trattasi vengono effettuate da dipendenti del Consorzio o da terzi, in quanto in ambedue le situazioni si verifica da parte del Consorzio una prestazione di servizi assoggettabili ad IVA ai sensi degli artt. 3 e 4 del cennato D.P.R. n. 633.

Nota 18 novembre 1976, n. 362468 del Ministero delle Finanze. — ***IVA - Consorzi per la tutela dei vini ad origine controllata - Contributi corrispettivi dagli associati - Imponibilità***

I consorzi in oggetto, premesso che per le operazioni di controllo effettuate sui vini prodotti dagli associati, e per le attività di tutela di tali vini, nonché per le altre previste statutariamente, percepiscono dai soci stessi un contributo commisurato alla rispettiva produzione, hanno chiesto di conoscere quale sia il trattamento tributario, ai fini dell'IVA, da applicare ai detti contributi.

Il Consorzio per la tutela dell'«Asti Spumante» ha in proposito precisato che il suo scopo sociale è di promuovere e migliorare la viticoltura in determinati comprensori e la produzione ed il commercio dei vini ottenuti; di promuovere ed attuare studi ed iniziative nel campo viticolo ed in quello enologico che valgano a dare incremento alla produzione ed al commercio dei vini considerati; di informare ed assistere i consorziati negli adempimenti degli obblighi disposti da norme legislative e regolamentari in campo nazionale, comunitario ed internazionale; di svolgere in Italia e all'estero un'azione propagandistica atta a diffondere la conoscenza dei vini prodotti.

Attese le particolari funzioni svolte, ed in mancanza di uno scopo di lucro, i Consorzi interessati hanno espresso l'avviso che i contributi di cui trattasi non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA per carenza, ai fini dell'imposizione, sia del presupposto soggettivo che di quello oggettivo.

Al riguardo devesi far presente che, ai sensi dell'art. 4, secondo comma, n. 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modifiche ed integrazioni, gli enti pubblici o privati, diversi dalle società, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica, assumono la veste di soggetti di imposta quando abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, ovvero esercitano tali attività in via accessoria, con o senza distinta organizzazione. Nelle specie, l'attività svolta dai Consorzi interessati realizza le ipotesi previste dalla cennata disposizione, in quanto vengono, in sostanza, poste in essere prestazioni di servizi verso corrispettivo, a nulla influendo la circostanza che quest'ultimo non superi il costo del servizio stesso e non si realizzi un fine di lucro.

Pertanto, le somme come sopra versate ai Consorzi debbono essere assoggettate al tributo, sussistendo le condizioni tutte per l'imponibilità previste dal citato D.P.R. n. 633[1].

[1] Si noti che occorre tenere conto delle modifiche intervenute nell'art. 4 del D.P.R. 633 per l'adeguamento alle direttive comunitarie nel 1979, come indicato nel paragrafo 1 del presente capitolo.

Ris. 17 ottobre 1977, n. 360979. — *Consorzio per sviluppo industriale del Comune di ...*

Il Consorzio ..... ha fatto presente che in base alle proprie norme statutarie provvede:

a) agli studi, ai progetti, alle proposte ed a qualsiasi iniziativa tendente a promuovere la concentrazione e lo sviluppo industriale della zona;

b) all'acquisto delle aree occorrenti per l'impianto delle singole aziende e per i servizi comuni;

c) all'esecuzione ed alla gestione di opere, di attrezzature e di servizi di interesse e di uso comuni;

d) all'esecuzione in concessione di opere di competenza dello Stato;

e) a vendere e cedere in uso a ditte industriali le aree che il Consorzio avrà acquistato e sistemato;

f) a promuovere le espropriazioni di immobili, oltreché ai fini dell'attrezzatura delle zone, anche allo scopo di assegnarli per l'impianto di stabilimenti industriali;

g) ad imporre contributi di miglioria specifica in conformità dell'art. 8 della legge 6.7.64, n. 633.

Ciò premesso, e considerato che non tutte le cennate previsioni statutarie sono state realizzate, quali la costruzione e la gestione di opere e servizi di uso comune (di questi ultimi l'Ente possiede attualmente solo alcuni raccordi ferroviari che sono utilizzati dagli utenti a titolo gratuito) il Consorzio istante ha precisato che le proprie entrate sono costituite attualmente da contributi della Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia, erogati ai sensi di apposite leggi per la costruzione di infrastrutture industriali – il cui costo corrisponde esattamente all'entità dei contributi stessi –; da erogazioni degli Enti soci del Consorzio stesso per il sostenimento delle spese di amministrazione e di personale; infine i corrispettivi derivanti dalle cessioni di terreni alle imprese insediande.

In relazione a tale situazione il Consorzio in parola ha chiesto di conoscere se debba considerarsi soggetto passivo agli effetti dell'IVA e in particolare se sia tenuto alla osservanza degli obblighi concernenti le scritture contabili.

Tanto precisato, devesi tuttavia rilevare che l'attività attualmente svolta dal Consorzio non appare rilevante agli effetti dell'IVA sia perché le prestazioni di servizi da esso attualmente rese non sono effettuate verso corrispettivo, sia perché le entrate costituite dai contributi dello Stato, Regioni o altri Enti come quelle derivanti dalle cessioni di terreni, sono da considerare fuori dal campo di applicazione dell'imposta.

È appena il caso di precisare che qualora il Consorzio istante estenda la propria attività in base agli scopi statutariamente stabiliti, in modo da realizzare le fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 del D.P.R. 26.10.72, n. 633 e successive modifiche, dovrà in tal caso considerarsi soggetto passivo d'imposta e sarà tenuto all'osservanza degli obblighi previsti dal titolo II del citato D.P.R. n. 633.

Nota 9 dicembre 1977, n. 362109 del Ministero delle Finanze. — *IVA - Consorzio produttori conglomerati bituminosi - Se debba o meno essere considerato soggetto d'imposta*

Il Consorzio ..... ha fatto presente che in base alle proprie norme statutarie provvede:

1) al coordinamento della produzione dei conglomerati bituminosi effettuata da ciascun consorzio negli impianti nel regolamento consortile;

2) all'organizzazione e al contingentamento delle vendite dei suddetti conglomerati in base alle quote assegnate a ogni consorziato, secondo il regolamento consortile, in ragione della loro quota di assorbimento del mercato ed il cui impiego sia destinato nella zona costituita dalla Regione Campania;

3) al controllo della qualità del prodotto secondo le vigenti disposizioni di legge;

4) alla disciplina del prezzo;

5) ad acquistare in nome e per conto dei consorziati materie prime, macchinari, ecc. occorrenti all'attività produttiva dei consorziati stessi;

6) a vendere, sempre in nome dei consorziati, conglomerati bituminosi da questi ultimi prodotti.

L'Ente istante ha altresì precisato che le previsioni statutarie di cui ai punti 3, 5 e 6 non sono state ancora realizzate e che i propri consorzi, oltre ad effettuare un versamento *una tantum* per le spese di primo impianto, sono tenuti solo al pagamento delle spese di funzionamento del Consorzio stesso, in proporzione ai quintali di conglomerato bituminoso prodotto, come si evince dall'art. 11 dello statuto.

In relazione a tale situazione il Consorzio in parola ha chiesto di conoscere se debba o meno considerarsi soggetto passivo agli effetti dell'IVA.

Al riguardo devesi osservare che ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modifiche, gli enti pubblici o privati diversi dalle società, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica, assumono la veste di soggetti d'imposta quando abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali od agricole, ovvero esercitino tali attività in via accessoria con o senza fini di lucro, a nulla influendo la circostanza che sussista o meno una distinta organizzazione contabile amministrativa.

Tanto premesso devesi tuttavia rilevare che nel caso in esame l'attività attualmente svolta dal Consorzio non appare rilevante agli effetti dell'IVA in quanto le somme percepite dai propri consorziati non costituiscono il corrispettivo di prestazioni di servizi rese ai medesimi.

È appena il caso di precisare che qualora il Consorzio istante estenda la propria attività in base agli scopi statutariamente stabiliti, in modo da realizzare le operazioni di cui ai cennati punti 3, 5 e 6, dovrà in tal caso considerarsi soggetto passivo d'imposta e sarà tenuto all'osservanza degli obblighi previsti dal titolo secondo del cennato D.P.R. n. 633.

Ris. 19 dicembre 1977, n. 360206. — ***Cessioni nei confronti di associati a gruppi di acquisto - Variazioni in diminuzione***

La società ....., esercente l'attività di produzione e vendita di saponi, detersivi, ecc., ha fatto presente che per le cessioni dei propri prodotti effettuate sia nei confronti di gruppi di acquisto che nei confronti dei singoli associati ai gruppi medesimi vengono stabiliti contrattualmente sconti noti anche come «premi di fine anno» subordinati al raggiungimento di un determinato quantitativo di prodotti acquistati.

Tanto premesso, la Società istante ha chiesto di conoscere se per le cessioni di beni effettuate nei confronti dei singoli associati e fatturate ai medesimi, le note di credito relative ai premi di fine anno debbano essere emesse, ai sensi dell'art. 26, 2° comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, nei confronti del gruppo di acquisto ovvero nei confronti dei singoli associati acquirenti.

Al riguardo la scrivente, considerato che nella fattispecie prospettata le operazioni di vendita sono state poste in essere direttamente tra la società cedente e i singoli operatori economici associati al gruppo di acquisto, ai quali la società stessa ha fatturato le operazioni, ritiene che le note di accredito relative agli sconti di fine anno concessi contrattualmente per gli acquisti effettuati dai detti operatori economici debbano essere emesse nei confronti degli stessi cessionari intestatari delle fatture.

Circolare Assonime n. 114 sulla ris. 27 febbraio 1978, n. 360587 del Ministero delle Finanze. — *Imposta sul valore aggiunto - Prestazioni di garanzie mutualistiche effettuate dai consorzi e dalle cooperative fra piccole e medie imprese industriali e artigiane, e dai consorzi di cooperative*

L'IVA si applica, come è noto, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese e si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese, oltre alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi fatte dalle società indicate negli artt. 2200, 2507, 2546 del codice civile e 278 codice di navigazione, anche quelle effettuate da enti pubblici e privati diversi dalle dette società «compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole». Per i consorzi e gli altri enti anzidetti che non abbiano per oggetto esclusivo o principale le cennate attività si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

In deroga alle norme sopra citate – e a quella corrispondente stabilita ai fini delle imposte dirette dall'art. 51 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 – l'art. 19 della legge 12 agosto 1977, n. 675, recante provvedimenti per il coordinamento della politica industriale, dispone che le prestazioni di garanzia mutualistiche effettuate dai consorzi e dalle cooperative fra piccole e medie imprese industriali ed artigiane di cui alla legge 10 maggio 1976 n. 377 ed i consorzi di cooperative di cui alla legge 17 febbraio 1971 n. 127 (vedi nostre circolari n. 159 del 1976 e n. 229 del 1971) non costituiscono attività commerciali agli effetti delle imposte sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto.

In relazione a tale agevolazione il Ministero delle Finanze – Direzione generale tasse e imposte indirette sugli affari – con ris. 27 febbraio 1978 n. 360587, della quale vi comunichiamo il testo con la presente, ha chiarito che essa è applicabile non solo agli organismi che costituiscono fondi di garanzia collettiva fidi per il credito, sia a breve che a medio termine, sorti successivamente all'entrata in vigore della citata legge n. 377, ma anche a quelli che, costituiti anteriormente, abbiano tuttavia adeguato il proprio statuto alle disposizioni della legge stessa.

Inoltre il Ministero ha dichiarato che l'agevolazioni in questione è applicabile solo a partire dalla data di entrata in vigore della legge che la prevede, cioè dal 22 settembre 1977, in quanto le operazioni di garanzia mutualistica poste in essere anteriormente, rientrando nell'attività commerciale prevista dal richiamato art. 4 del D.P.R. n. 633, erano soggette all'IVA.

Ris. 27 febbraio 1978, n. 360587 del Ministero delle Finanze - Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari. — *IVA - Art. 19 legge 12 agosto 1977, n. 675 - Quesito*

L'art. 19 della legge 12.8.77 n. 675, recante provvedimenti per il coordinamento della politica industriale, dispone, al quarto comma, che le prestazioni di garanzie mutualistiche effettuate dai consorzi e dalle cooperative indicate nel precedente primo comma non costituiscono attività commerciale agli effetti dell'imposta sul reddito e dell'IVA.

Nel richiamato primo comma dell'art. 19 sono previsti i consorzi e le società consortili, anche in forma cooperativa fra piccole e medie imprese industriali ed artigiane di cui alla legge 10 maggio 1976, n. 377, ed i consorzi di cooperative di cui alla legge 17 febbraio 1971, n. 127.

In relazione a quanto sopra la Confederazione Nazionale dell'..... con istanza del 7 febbraio 1978 ha chiesto di conoscere se la norma agevolativa di cui all'art. 19, quarto comma, si applichi oltre che alle cooperative ed ai consorzi costituiti in base alle richiamate leggi n. 127 e n. 377, anche ai consorzi costituiti anteriormente all'entrata in vigore di quest'ultima legge, sulla base delle norme contenute nel codice civile.

La Confederazione istante chiede altresì di conoscere se la medesima disposizione agevolativa si applichi alla data di entrata in vigore della legge n. 675.

Quanto al primo quesito, la scrivente esprime l'avviso che la disposizione contenuta nell'art. 19, quarto comma, si applichi agli organismi che costituiscono fondi di garanzia collettiva fidi per il credito, sia a breve che a medio termine, sorti successivamente alla entrata in vigore della citata legge n. 377 nonché a quelli che, costituiti anteriormente, abbiano adeguato il proprio statuto alle nuove disposizioni contenute nella legge n. 377. Infatti con il richiamo esplicito a detta legge, che ha sostituito ed integrato gli artt. 2602, 2604 e 2615 del codice civile il legislatore ha inteso limitare le agevolazioni in argomento esclusivamente agli enti disciplinati dalle nuove disposizioni recate dalla legge n. 377.

Per quanto concerne, poi, la decorrenza della ripetuta agevolazione prevista dal quarto comma dell'art. 19, si esprime l'avviso che essa non può che coincidere con la data in entrata in vigore della legge che la prevede, con la conseguenza che le operazioni di garanzia mutualistica poste in essere anteriormente sono soggette all'IVA concretizzando l'esercizio di attività commerciale previsto dall'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ris. 7 aprile 1978, n. 503721. — *Compensi percepiti da consorzi di bonifica*

Il presidente del Collegio sindacale dei Consorzi di Bonifica della Provincia di ..... ha chiesto di conoscere quale sia l'aliquota IVA applicabile:

a) alle somme corrisposte, dalla Cassa per il Mezzogiorno, ai consorzi quali concessionari e affidatari, a fronte delle spese dai medesimi sostenute per la progettazione di opere e per la vigilanza sulla loro esecuzione, ecc.;

b) ai corrispettivi dovuti, come rimborso spese forfettarie per l'esercizio dell'impianto, dai consorziati, in relazione alla fornitura di acqua ad uso irriguo.

L'istante ha chiesto inoltre di conoscere quale sia il trattenuto ai fini dell'IVA da applicarsi ai contributi consortili previsti dal testo unico 13.2.33, n. 215.

Esaminati i posti quesiti devesi rilevare che in tutte le ipotesi prospettate, comprese quelle riguardanti i contributi consortili, trattasi di somme che i Consorzi percepiscono a fronte di specifiche prestazioni rese alla Cassa per il Mezzogiorno ovvero ai propri consorziati.

Ne consegue pertanto che le somme di cui trattasi devono essere regolarmente assoggettate all'IVA ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 26.10.72, n. 633. È tuttavia da precisare che mentre le somme versate a titolo di contributi consortili e quelle relative alle spese generali sono soggette all'aliquota IVA del 14%, quelle relative alla fornitura di acqua sono da assoggettate all'aliquota del 6%.

Ris. 9 agosto 1978, n. 363831 del Ministero delle Finanze. — *IVA - Consorzi - Consorzio che esercita attività commerciale - È da considerare soggetto passivo d'imposta*

Il Consorzio ..... ha fatto presente di aver stipulato con la Società per azioni ..... una convenzione in base alla quale il Consorzio stesso si impegna a mettere a disposizione della citata Società la propria struttura organizzativa ed il proprio patrimonio di conoscenza ed informazioni tecniche, facilitando la ricerca, la individuazione e la identificazione di terreni idonei per interventi di prestazione produttiva, nonché la formulazione di proposte preliminari per l'utilizzazione di detti terreni.

Per le suddette prestazioni il Consorzio riceverà un compenso forfettario di L. 10.000.000 l'anno e il rimborso delle spese eccedenti il suddetto importo forfettario dietro presentazione di regolare fattura.

In relazione a tale situazione il Consorzio in parola ha chiesto di conoscere se debba o meno considerarsi soggetto passivo agli effetti dell'IVA.

Al riguardo devesi far presente che ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modifiche ed integrazioni, gli enti pubblici o privati diversi dalle società, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica, assumono la veste di soggetti di imposta quando abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali od agricole, ovvero esercitino tale attività in via accessoria, con o senza distinta organizzazione.

Ora, poiché l'attività in esame, giusta quanto si rileva anche dallo statuto allegato all'istanza in esame, s'inquadra nella fattispecie prevista dal richiamato art. 4, devesi dichiarare che il Consorzio interessato è soggetto passivo d'imposta, con la conseguenza che le operazioni dal medesimo effettuate devono essere regolarmente assoggettate al tributo.

È appena il caso di precisare che nella fattispecie la base imponibile è costituita, giusto quanto dispone l'art. 13 del cennato D.P.R. n. 633, oltre che dalle somme convenute a forfait anche da quelle che il committente si è impegnato a rimborsare dietro presentazione delle relative fatture di spesa.

Ris. 4 ottobre 1978, n. 364306 della Direzione generale imposte indirette e tasse. — *IVA e imprese riunite per appalti*

L'Associazione ....., premesso che ai sensi della legge 8 agosto 1977, n. 584, concernente norme di adeguamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti di lavori pubblici alle direttive CEE, è stata ammessa la partecipazione a gare di appalto da parte di imprese riunite che abbiano conferito mandato collettivo speciale con rappresentanza di una di esse, qualificata capogruppo, ha chiesto di conoscere le modalità di fatturazione e di registrazione delle operazioni come sopra poste in essere nei confronti dell'ente appaltante.

Al riguardo, devesi preliminarmente osservare che, ai sensi dell'art. 22 della citata legge n. 584, pur spettando all'impresa capogruppo mandataria la rappresentanza esclusiva delle imprese mandanti nei confronti del soggetto appaltante per tutte le operazioni e gli atti di qualsiasi natura dipendenti dall'appalto, il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione fra le imprese riunite, le quali conservano la propria autonomia anche ai fini degli adempimenti fiscali.

Ciò premesso, tenuto conto dell'espressa previsione normativa contenuta nel citato art. 22 in ordine alla piena autonomia amministrativo-contabile delle singole imprese, il cui raggruppamento temporaneo è finalizzato alla rappresentanza unitaria nei confronti dell'ente pubblico appaltante, la scrivente ritiene che ciascuna impresa è tenuta a fatturare e registrare le operazioni relative all'esecuzione dei lavori di propria competenza.

Ris. 24 ottobre 1978, n. 360479 della Direzione generale tasse e imposte indirette. — *Opere di urbanizzazione*

Il Consorzio ..... con istanza diretta alla scrivente, di cui si trasmette copia, ha chiesto di conoscere se le aliquote, previste in materia d'IVA dall'art. 79 del D.P.R. 26.10.72, n. 633 e successive modificazioni, siano applicabili a contratti d'appalto aventi per oggetto:

a) la realizzazione di opere di urbanizzazione attinenti ad un'area industriale;
b) la costruzione di impianti consortili di depurazione e canalizzazione.

Al riguardo si precisa, in conformità a quanto già chiarito più volte in passato, che le predette infrastrutture non possono usufruire delle agevolazioni fiscali di cui al citato art. 79, in quanto tale articolo prevede l'applicazione di aliquote ridotte soltanto per le costruzioni e le cessioni di case di abitazione non di lusso ed edifici assimilati (scuole, case di riposo, ospedali, ecc.).

Pertanto, tenuto conto di tali precisazioni e considerato che le opere di urbanizzazione in questione non vengono neppure realizzate nell'ambito dei piani previsti dall'art. 48 della legge 22.10.71, n. 865, ne consegue che, sugli appalti relativi alla loro costruzione, l'IVA dovrà essere applicata con l'ordinaria aliquota del 14%.

Ris. 2 febbraio 1979, n. 363852. — *Consorzio con funzione di rappresentanza - Fatturazione nei confronti dei terzi*

Il Consorzio ....., costituito ai sensi dell'art. 2602 del codice civile, ha fatto presente che ha per oggetto la istituzione di una organizzazione comune tra imprese consorziate per la disciplina e lo svolgimento relativi: all'acquisizione mediante contratto d'appalto, in nome e per conto delle imprese stesse, dei lavori relativi alle opere di sistemazione dell'area destinata all'Impianto Nucleare .....; alla ripartizione dei lavori da eseguire tra le imprese consorziate, ferma restando l'autonomia di queste ultime in ordine all'esecuzione dei lavori stessi; alla gestione di tutti rapporti con l'Ente appaltante (contabilità di lavori, documentazione e controllo degli stati di avanzamento, riscossione dei corrispettivi e loro ripartizione al lordo tra le consorziate).

Ora il Consorzio istante, nell'evidenziare che la propria funzione è di coordinare l'attività delle consorziate e di rappresentarle nei confronti dei terzi in base al rapporto organico nascente dall'atto consortile, ha chiesto di conoscere se le fatture relative ai compensi corrisposti dall'Ente appaltante per i lavori eseguiti debbano essere emesse dal Consorzio stesso o dalle singole imprese.

Al riguardo devesi osservare che, come è dato rilevare dalla norme statutarie che regolano l'attività del Consorzio, lo stesso nei rapporti con i terzi agisce in nome e per conto delle consorziate alle quali vanno quindi ricondotti tutti gli effetti derivanti dai rapporti posti in essere.

Limitandosi, pertanto, l'attività del Consorzio all'esplicazione di un mandato con rappresentanza, il medesimo dovrà ritenersi soggetto passivo agli effetti dell'IVA soltanto per i compensi eventualmente corrispostigli dalle imprese consorziate per l'attività di intermediazione.

Conseguentemente le attribuzioni dei corrispettivi dell'appalto alle singole imprese consorziate da parte del Consorzio non costituiscono operazioni rilevanti agli effetti del tributo, rappresentando semplici ripartizioni di somme.

Da quanto precede discende che la fatturazione dei corrispettivi riflettenti gli appalti dovrà essere effettuata nei confronti dell'Ente appaltante dalle singole imprese in relazione alle rispettive prestazioni.

Ris. 5 dicembre 1979, n. 361680. — *Registrazione di fatture erroneamente emesse da un consorzio anziché dalle imprese consorziate*

Il Consorzio ....., in relazione a quanto contenuto nella risoluzione ministeriale n. 363852 del 2 febbraio 1979 con la quale è stato precisato che l'emissione della fattura – per i corrispettivi relativi all'appalto stipulato tra l'ENEL e il Consorzio istante – doveva essere effettuata dalle singole imprese consorziate, ha chiesto di conoscere se per le fatture direttamente emesse dal Consorzio anteriormente alla declaratoria ministeriale possa considerarsi regolare la procedura di regolarizzazione adottata, consistente nell'effettuazione di apposite annotazioni di rettifica sia sulle fatture erroneamente emesse sia sul registro previsto dall'art. 23 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

Al riguardo devesi osservare che la regolarizzazione delle operazioni poste in essere dal Consorzio doveva essere effettuata mediante la procedura di variazione di cui all'art. 26, secondo comma, del citato D.P.R. n. 633, nel senso che il Consorzio avrebbe dovuto procedere all'emissione ed alla conseguente registrazione di un'apposita nota di accredito nei confronti dell'Ente appaltante.

Ne consegue, pertanto, che la procedura adottata dal Consorzio istante non si appalesa del tutto conforme alle disposizioni del decreto istitutivo dell'imposta.

Tuttavia, nel particolare caso in esame, tenuto conto che il Consorzio istante ha sostanzialmente regolarizzato gli adempimenti formati posti in essere anteriormente alla data della citata risoluzione ministeriale, sia pure mediante l'adozione di formalità non del tutto conformi alle disposizioni di legge, la scrivente ritiene di poter acconsentire alla richiesta formulata dal Consorzio ....., ferma restando l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 47, n. 3, del più volte citato D.P.R. n. 633.

Ris. 12 gennaio 1980, n. 369077. — *Consorzi per lo sviluppo industriale*

I Consorzi per lo sviluppo industriale, dopo aver premesso di essersi ritenuti compresi fra gli Enti pubblici non economici in quanto aventi finalità rivolte prevalentemente nell'erogazione gratuita di servizi a favore degli operatori economici agenti in determinate aree e solo marginalmente nell'effettuazione di operazioni obiettivamente commerciali, hanno evidenziato i problemi emessi a seguito della ris. n. 11/1440 del 4 novembre 1978 della Direzione generale delle imposte dirette con la quale si afferma, invece l'assoggettabilità dei consorzi all'IRPEG [e all'ILOR] quali «Enti commerciali» ai sensi dell'art. 2, lettera *b)* del D.P.R. n. 598/73; problemi che concernono la regolarizzazione delle operazioni già poste in essere e gli adempimenti fiscali futuri discendenti dal nuovo inquadramento fiscale.

Esaminato il posto quesito, per quanto riguarda l'IVA, devesi preliminarmente osservare che i predetti Consorzi anche se svolgono marginalmente attività commerciale assumono la qualifica di soggetti d'imposta, ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modifiche ed integrazioni.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi svolte pertanto dagli Enti in argomento nell'esercizio di attività commerciali sono soggette all'IVA ai sensi degli artt. 2 e 3, del predetto D.P.R. n. 633.

Per quanto concerne la regolarizzazione delle operazioni effettuate sino al 31 dicembre 1979, la scrivente ritiene che non possa trovare accoglimento la richiesta formulata dal Consorzio interessato, concernente l'emissione di fatture «in sospeso» per l'addebito dell'IVA relativa a corrispettivi già riscossi e versamento dell'imposta a riscossione avvenuta, in quanto, come si è avuto il modo di precisare in passato, anche per le cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte allo Stato (cui è assimilabile la Cassa per il Mezzogiorno), e agli enti pubblici territoriali non è consentito ai suddetti enti in sede di pagamento dei corrispettivi il differimento del pagamento dell'imposta. Pertanto, il versamento dell'imposta all'Erario verrebbe in tal modo ad essere subordinato al pagamento dell'imposta stessa ai Consorzi da parte dei suddetti enti committenti.

Pertanto, resta fermo l'obbligo dell'immediato pagamento dell'imposta da parte dei suddetti enti committenti.

Pertanto, resta fermo l'obbligo dell'immediato pagamento dell'imposta da parte dei Consorzi stessi, che hanno diritto a recuperare in via di rivalsa l'imposta nei confronti degli enti committenti, a meno che non sia stato notificato avviso di accertamento.

Ris. 7 febbraio 1980, n. 380253. — *Cessioni di appezzamenti di terreno destinati ad insediamenti industriali nel Mezzogiorno*

Il Consorzio per l'Area di Sviluppo Industriale di ....., ha chiesto di conoscere se siano o meno assoggettabili all'IVA le cessioni di lotti di suolo, siti nel Mezzogiorno d'Italia, poste in essere nei confronti di imprese che vi realizzano opifici industriali.

In relazione a tale richiesta il Consorzio ha fatto presente che l'art. 54 del testo unico sugli interventi nel Mezzogiorno d'Italia, approvato con D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218, prevede, fra l'altro, che «ai Consorzi per le aree ed i nuclei di sviluppo industriale sono applicabili, in quanto compatibili, tutte le agevolazioni fiscali previste a favore della Cassa per il Mezzogiorno dall'art. 22».

Inoltre detto articolo stabilisce che l'imposta sostitutiva prevista dal decreto stesso tiene luogo delle imposte di registro ipotecarie e catastali afferenti i trasferimenti di beni effettuati a qualsiasi titolo dai Consorzi stessi a favore di imprese industriali.

In merito al prospettato quesito, anzitutto, devesi precisare che per effetto dell'art. 2, lettera *c)*, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modifiche, a partire dal primo aprile 1979 le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria sono soggette all'IVA se effettuate, ovviamente, nell'esercizio d'impresa.

Ciò premesso si fa rilevare che, nel caso di specie, le cessioni dei lotti edificabili vengono poste in essere continuamente dal Consorzio in questione, in ottemperanza a specifici fini statutari e dopo che le medesime sono state fornite delle necessarie infrastrutture. Pertanto, tenuto conto che le dette cessioni hanno oggettivamente natura commerciale e vengono in concreto poste in essere nell'esercizio di impresa, ne consegue che alle medesime si rende applicabile l'IVA, ai sensi degli artt. 2 e 4 del citato D.P.R. n. 633.

Per quanto concerne poi l'imposta sostitutiva prevista dall'art. 54 del D.P.R. n. 218 sopraindicato, si fa rilevare che la medesima tiene luogo delle imposte di registro, ipotecarie e catastali e delle tasse sulle concessioni governative afferenti, fra l'altro, i trasferimenti dei beni effettuati a qualsiasi titolo dai Consorzi stessi a favore di imprese industriali.

Ora, poiché le cessioni dei terreni di cui si tratta sono soggette all'IVA per i suesposti motivi, ne consegue che l'imposta sostitutiva anzicennata non può ritenersi nella specie comprensiva anche dell'IVA.

D'altra parte anche l'estensione al Consorzio in questione delle agevolazioni fiscali previste per la Cassa del Mezzogiorno non può far pervenire ad una diversa soluzione del quesito, in quanto non sono previsti dalla normativa vigente benefici tributari sulle cessioni di aree edificabili effettuate dalla citata Cassa.

Ris. 24 marzo 1980, n. 369860. — *Consorzio di tutela dei marchi di qualità*

Codesto Ministero ha trasmesso un appunto circa il trattamento, ai fini dell'IVA, delle prestazioni di servizi effettuate alle imprese consorziate o socie da parte di consorzi o cooperative concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità.

Al riguardo si fa presente che con la disposizione contenuta nell'art. 4, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dai decreti presidenziali 29.1.79, n. 24 e 31.3.79 n. 94, le cennate prestazioni sono state poste fuori del campo di applicazione del tributo in quanto non considerate svolte nell'esercizio di attività commerciali.

La relazione illustrativa del citato D.P.R. n. 24 – il quale ha introdotto nella normativa IVA la richiamata disposizione – chiarisce che «le prestazioni alle imprese consorziate, da parte dei relativi consorzi, di garanzie mutualistiche e di servizi e di marchi qualitativi dei prodotti, sono stati incluse fra le operazioni compiute da enti non commerciali, essendo evidente la loro natura non imprenditoriale che, del resto, è già riconosciuta da leggi vigenti».

Circa gli «effetti negativi» che a causa del regime esentativo si ripercuoterebbero sulla funzionalità dei consorzi in argomento, si fa presente che la situazione non è differente da quella di tutti gli altri soggetti che, come i consorzi in argomento, effettuano operazioni fuori del campo di applicazione del tributo ai sensi del quarto comma del citato art. 4.

Per quanto concernente, infine, l'ipotizzato contrasto della normativa nazionale con le disposizioni in materia contenute nella VI Direttiva CEE, si fa presente che le eventuali difformità tra la legislazione nazionale e quella comunitaria potranno essere rilevate nella sede, nelle forme e con le modalità indicate negli artt. 169 e seguenti del trattato che ha istituito la Comunità Economica Europea.

Ris. 2 giugno 1980, n. 382228 del Ministero delle Finanze. — ***IVA - Consorzi fra imprese - Prestazioni relative ai marchi di qualità di vini - Esclusione dal campo impositivo - Idem - Attività di gestione di enoteche e fiere - Assoggettabilità***

Il Consorzio ....., premesso che la propria attività è finalità alla tutela ed alla valorizzazione dei vini a denominazione di origine mediante controlli sulla produzione dei consorziati, iniziative promozionali e rilascio di marchi di qualità, ha fatto presente che oltre a tale attività gestisce, senza contabilità separata, enoteche, ove si vendono vini tipici della Romagna e piadine con prosciutto.

In relazione quanto sopra il consorzio ritiene che, a seguito delle modifiche apportate all'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dai DD.P.R. n. 24 e n. 94 rispettivamente del 29 gennaio 1979 e del 31 marzo 1979, il rilascio di marchi di qualità e le altre prestazioni effettuate a favore delle imprese consorziate, non dovrebbero essere assoggettate all'IVA, mentre le attività di gestione di enoteche e di fiere dovrebbero rientrare nel campo di applicazione del tributo, e chiede in merito il parere della scrivente.

Esaminata la prospettata questione, la scrivente deve dichiarare che, ai sensi della richiamata disposizione contenuta nell'art. 4 del D.P.R. n. 633, le prestazioni rese dal consorzio alle imprese consorziate riguardanti esclusivamente «garanzie mutualistiche e servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità» sono da ritenere fuori del campo di applicazione dell'IVA, mentre le attività di gestione di enoteche e di fiere sono invece da assoggettare regolarmente al tributo.

Con l'occasione si precisa che il consorzio in argomento non ha diritto a detrarre l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole in quanto tale diritto, ai sensi dell'art. 19-*ter* del D.P.R. n. 633, compete solamente nel caso in cui le attività rilevanti agli effetti del tributo siano gestite dal consorzio stesso con contabilità distinta da quella relativa all'attività principale e conforme alle disposizioni di cui all'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Ris. 19 gennaio 1981, n. 384248. — *Elaborazione dati per conto di consorziati associati*

L'Unione ....., premesso che le proprie norme statutarie prevedono, tra l'altro, la possibilità di «promuovere la costituzione, nel proprio ambito, di servizi comuni degli associati per la realizzazione delle loro attività istituzionali», ha fatto presente che a tale fine ha istituito un servizio di elaborazione dati per assistere i propri associati (enti o persone fisiche) negli adempimenti concernenti la contabilità generale e quella relativa alle paghe. I relativi costi (noleggio apparecchiature, spese per il personale e spese varie di funzionamento) vengono ripartiti tra gli associati in proporzione ai servizi resi a ciascuno di essi.

Ciò premesso, l'Unione istante ha chiesto in sostanza di conoscere quale sia il trattamento, agli effetti dell'IVA, delle somme versate dagli associati a titolo di ripartizione delle spese come sopra sostenute.

Al riguardo la scrivente deve preliminarmente osservare che ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dai decreti presidenziali n. 24 e n. 94, rispettivamente del 29 gennaio 1979 e del 31 marzo 1979, gli enti pubblici e privati, comprese le associazioni, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, acquistano la veste di soggetti d'imposta per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi svolte nell'esercizio di attività di natura commerciale, anche se effettuate nei confronti di associati o partecipanti dietro pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

Eccezione a tali criteri è prevista unicamente per gli organismi associativi aventi natura politica, sindacale, e di categoria, religiosa, assistenziale, culturale e sportiva in relazione alle operazioni dagli stessi poste in essere nei confronti dei propri soci o associati, a condizione che le operazioni siano effettuate in conformità alle finalità istituzionali.

Ora, considerato che i rimborsi come sopra effettuati assumono la natura di corrispettivi di servizi, a nulla influendo che gli stessi siano determinati in base alla ripartizione dei costi sostenuti dall'Unione, e tenuto conto che l'Unione stessa non rientra tra gli indicati organismi associativi nei confronti dei quali si applica l'eccezione ai criteri generali di imposizione, ne deriva che le somme comunque riscosse per l'attività di elaborazione dati per conto dei consorzi associati rientrano nel campo di applicazione dell'IVA.

Ris. 19 febbraio 1981, n. 384989 della Direzione Generale Imposte Indirette IVA. — *Associazione temporanea di imprese - Fatturazione*

Con istanza inviata alla scrivente l'Associazione ....., ha fatto presente che due imprese associate, al fine di partecipare congiuntamente ad una gara di appalto per la realizzazione di opere pubbliche mediante «associazione temporanea» ai sensi degli artt. 20 e seguenti della legge 8 agosto 1977, n. 584, hanno predisposto un regolamento del rapporto di mandato concernente la disciplina dei rapporti *inter partes* nell'eventualità che i lavori da eseguire vengano aggiudicati all'associazione temporanea da esse costituita.

In relazione a tale situazione l'Associazione istante ha chiesto di conoscere il parere della scrivente in merito alla seguente procedura:

a) fatturazione dei corrispettivi dell'appalto nella misura del 50% da parte di ciascuna impresa associata;

b) richiesta ai fornitori dei beni e/o di servizi inerenti all'appalto di fatturare in ragione del 50% della fornitura a ciascuna delle parti e delega al responsabile di cantiere per la firma sulle bolle di accompagnamento dei beni viaggianti;

c) fatturazione da parte di ciascuna delle due società all'altro qualora si abbia una cessione di beni e/o una prestazione di servizi eccedenti la quota del 50% di sostenimento dei costi di produzione e quindi insorga la necessità contrattuale di eguagliare la partecipazione a tali costi.

Al riguardo, tenuto conto dell'espressa previsione normativa contenuta nell'art. 22 della citata legge 8 agosto 1977, n. 584 in ordine alla piena autonomia amministrativa contabile delle singole imprese, il cui raggruppamento temporaneo è finalizzato alla rappresentanza unitaria nei confronti dell'ente pubblico appaltante e che pertanto ciascuna impresa è tenuta a fatturare e a registrare le operazioni relative all'esecuzione dei lavori di propria competenza, la scrivente ritiene che la suesposta procedura sia conforme alle disposizioni legislative in materia di IVA.

Ris. 11 giugno 1981, n. 382237. — ***Consorzio che agisce in nome proprio - Attribuzione dei corrispettivi di appalto ai consorziati***

Il Consorzio «Comprensorio produttivo D6 del Comune di ....., costituito fra cinque Società proprietarie di terreni siti in detto Comune ha fatto presente di avere fra i suoi scopi anche quello di urbanizzare tecnicamente tali terreni, in armonia a quanto stabilito dal piano di lottizzazione.

In particolare il Consorzio deve costruire:

1) strade di accesso e di servizio;
2) impianto di illuminazione stradale;
3) acquedotto;
4) rete fognaria;
5) parcheggi;
6) ogni altra opera di urbanizzazione che ritenga necessaria ed opportuna.

A tal fine il Consorzio stipula dei contratti d'appalto, che vengono regolarmente assoggettati all'IVA, e successivamente addebita i relativi corrispettivi alle Società consorziate in proporzione delle superfici delle rispettive proprietà.

Ciò premesso, ha chiesto di conoscere se sulle somme così addebitate alle singole Società si renda applicabile l'IVA ovvero se gli addebiti stessi costituiscano, conformemente a quanto disposto con la Ris. del 2 febbraio 1979, n. 363852, operazioni non rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo, trattandosi di semplici ripartizioni di somme dovute dalle consorziate e anticipate dal Consorzio.

Al riguardo va preliminarmente osservato che qualora – come l'istante afferma – il rapporto esistente fra le Società consorziate e il Consorzio integri gli estremi di un mandato con rappresentanza (cioè un rapporto in cui il Consorzio agisce in nome e per conto delle Società consorziate), le fatture delle imprese, a cui sono stati affidati, in esecuzione del mandato, gli appalti relativi alle opere in questione, debbono essere emesse nei confronti delle Società consorziate e il successivo addebito a queste ultime, da parte del Consorzio, delle rispettive somme dovute non costituisce operazione rilevante agli effetti dell'IVA.

Qualora il Consorzio nei rapporti con i terzi agisca invece in nome proprio e nell'interesse delle mandanti, le fatture dei terzi devono essere emesse nei confronti del Consorzio, il quale, a sua volta, in sede di riparto delle spese sostenute dovrà ugualmente emettere le fatture assoggettandole al tributo.

Si tiene infine a precisare se dovessero essere corrisposti al Consorzio da parte dei consorziati corrispettivi per l'attività di intermediazione, gli stessi debbono essere assoggettati ad imposta, costituendo corrispettivi relativi a prestazioni di servizi.

Ris. min. 30 ottobre 1982, n. 350845, della Direzione generale tasse e imposte indirette affari. — ***IVA - Appalti di lavori pubblici - Legge 8.8.1977 di adeguamento alle direttive CEE - Aggiudicazione da parte di imprese riunite - Nascita di unico organismo sul piano operativo – Soggetto passivo - È tale - Somme corrisposte dall'organismo alle singole imprese consorziate per specifiche prestazioni - Assoggettabilità***

Con istanza inviata alla scrivente la Società indicata in oggetto ha fatto presente che la legge 8 agosto 1977, n. 584, concernente le norme di adeguamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti di lavori pubblici alle direttive CEE, ha previsto e disciplinato l'istituto delle imprese riunite, attraverso cui più imprese possono presentare alla stazione appaltate offerte congiunte per l'esecuzione di un'opera onde congiuntamente potersela aggiudicare, conferendo collettivamente mandato ad una di esse, denominata «impresa capo gruppo».

La natura dell'appalto può essere tale da consentire la separazione di ciascuna impresa nel corso dell'esecuzione del lavoro (riunione verticale), altre volte invece per la natura delle opere da eseguire, l'appalto non è separabile tra le varie imprese (riunione orizzontale), non potendosi attribuire a ciascuna di esse i costi ed i ricavi dell'opera. In quest'ultima ipotesi si determina quindi la nascita di un unico organismo sul piano operativo.

In relazione a tale situazione l'IPA ha chiesto di conoscere se quest'ultima ipotesi cioè, nel caso di creazione di un unico organismo sul piano operativo, agli effetti dell'IVA debba essere attribuito all'organismo unitario in questione un proprio numero di partita IVA tramite il quale l'organismo stesso possa in via autonoma assolvere gli obblighi imposti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. La società istante ha fatto presente inoltre che la Direzione generale delle imposte dirette, con risoluzione n. 9/571 del 30 marzo 1979 (in «Boll. Trib.», 1979, pag. 889), ha riconosciuto che in questa fattispecie la natura dell'opera determina l'unificazione delle imprese sul piano operativo e, sul piano fiscale, la nascita di un organismo unitario distinto dalle singole società che lo compongono, alle quali i redditi saranno attribuiti secondo le rispettive quote di partecipazione, in base a quanto previsto dall'art. 5 del D.P.R. n. 597/73.

Al riguardo, la scrivente ritiene che l'organismo esecutore lavori aggiudicati opera in veste autonoma, e come tale, assume una propria soggettività tributaria per cui deve assolvere in proprio gli obblighi e agli adempimenti previsti, agli effetti dell'IVA, dal citato D.P.R. n. 633/72.

Le somme corrisposte poi dall'organismo alle singole imprese consorziate per specifiche prestazioni non possono essere considerate come semplici ripartizioni di spese, ma rappresentano corrispettivi di prestazioni di servizi che le società stesse hanno effettuato nei confronti dell'organismo e che vanno fatturate ed assoggettate al tributo.

Ris. 3 gennaio 1983, n. 250666. — *Atti di ridistribuzione immobiliare ad un consorzio di urbanizzazione*

Alcuni Consorzi di Urbanizzazione del Comune di ....., tramite il loro rappresentante, con esposto diretto alla scrivente, hanno fatto presente, preliminarmente, che il piano regolatore generale ed il piano particolareggiato dello stesso Comune prevedono che l'urbanizzazione delle zone indicate con Q4 e Q5 avvenga per comparti o subcomparti edificatori.

Peraltro, per contemperare l'esigenza di un corretto sviluppo edilizio con quella di non sacrificare integralmente lo *ius aedificandi* di alcuni proprietari del comparto rispetto ad altri meno incisi dai programmi urbanistici, il piano regolatore generale prevede: che le attività connesse all'urbanizzazione dei comparti e subcomparti siano svolte da un consorzio costituito tra i proprietari della zona; che la volumetria complessiva edificabile sia ripartita tra tutti i proprietari del comparto in proporzione della superficie da loro posseduta, eventualmente corretta, per tener conto della diversa appetibilità della tipologia edilizia assegnata. Lo stesso art. 20 del regolamento di attuazione del piano particolareggiato, infatti così espressamente dispone:

«La formazione dei comparti dovrà avvenire previa approvazione di una normativa speciale che regoli i rapporti tra il comparto e l'autorità comunale e tra i partecipanti al comparto stesso, al fine di rispettare il principio fondamentale che assegna a ciascun proprietario un volume edificabile corrispondente al prodotto dell'area originariamente posseduta per l'indice di fabbricabilità territoriale stabilita dal piano regolatore generale, eventualmente corretto opportunamente per tener conto della diversa appetibilità della tipologia edilizia assegnata.

Tutto ciò premesso, i Consorzi chiedono, in particolare, di conoscere se gli atti di ridistribuzione immobiliare con i quali vengono assegnati, per le esigenze di cui sopra, ai proprietari consorziati volumi edificabili anche in terreni di proprietà altrui, possono essere ricompresi tra gli atti di cui all'art. 20 della legge 28 gennaio 1977, n. 10, e scontare, quindi, l'imposta di registro nella misura fissa.

Codesto Ispettorato, interessato al riguardo, ha espresso l'avviso che sia possibile applicare l'agevolazione prevista dall'art. 20 della citata legge n. 10, agli atti stipulandi, di cui trattasi, in quanto la costituzione del consorzio, è prevista come unica alternativa all'intervento coattivo della pubblica autorità. Qualora, infatti, i proprietari non provvedano all'edificazione, da soli o riuniti in consorzio, il Comune procederà all'espropriazione delle aree giusta il disposto del VI comma dell'art. 13 della ricordata legge n. 10.

La scrivente condivide, in proposito, il parere espresso da codesto Ufficio Ispettivo, tenuto conto che la costituzione del comparto, inteso quale aggregato di aree tra loro confinanti, eventualmente appartenenti a diversi proprietari, assume la figura di una lottizzazione obbligatoria come disposto dal citato art. 13.

D'altra parte si deve ritenere che l'art. 20 della citata legge n. 10, per aver menzionato genericamente le «convenzioni» tra gli atti destinatari del regime di favore, ha inteso comprendere in tale regime anche gli atti in rassegna, che rappresentano l'attuazione della stessa convenzione. Quest'ultima, infatti, stipulata tra il Comune di ....., ed i proprietari consorziati, denominata per l'appunto «Convenzione per l'attuazione del progetto di lottizzazione relativo al comparto Q4» concretizza in tali atti un importante e necessario momento attuativo della convenzione medesima peraltro già previsto, come sopra ricordato, nel piano particolareggiato.

Inoltre, si deve ricordare che, di recente, il legislatore, in materia urbanistica, con l'art. 5 della legge 22 aprile 1982, n. 168, ha disposto l'applicabilità delle imposte fisse di registro, ipotecarie e catastali per i trasferimenti di immobili effettuati nell'ambito dei piani di recupero d'iniziativa pubblica o privata.

Da tale norma può evincersi una conferma della *voluntas legis* tendente ad agevolare tutti i trasferimenti posti in essere per la realizzazione dei diversi strumenti previsti dalla normativa vigente.

Pertanto, sembra alla scrivente che gli stipulandi atti, qualora per mancanza dei presupposti soggettivi, siano fuori dal campo di applicazione dell'IVA, devono essere assoggettati all'impo-

sta di registro nella misura fissa sempreché nell'assegnazione delle quote siano rispettate quelle di diritto; qualora invece la quota di diritto originariamente posseduta, tenuto naturalmente conto delle quantità in percentuale di area che dovrà essere acquisita dal Comune, non venga rispettata, le parti dovranno corrispondere le normali imposte.

Se invece rientrano nel campo di applicazione dell'IVA i relativi trasferimenti devono essere assoggettati all'ordinaria aliquota, attualmente del 18%.

Ris. 8 febbraio 1983, n. 354779. — *Edilizia - Prestazioni rese da e nei confronti di un Consorzio per la costruzione di un impianto di depurazione*

La Società ....., ha fatto presente che si è costituito in detta città un consorzio denominato UMA, allo scopo di realizzare, per conto della Cassa del Mezzogiorno, degli impianti di depurazione di reti fognarie per il disinquinamento del Golfo di Napoli.

Ha altresì precisato che la materiale realizzazione di detti impianti è stata dal Consorzio ad essa affidata, mentre le altre società partecipanti al Consorzio, cureranno l'esecuzione delle seguenti prestazioni:

1) collaborazione tecnico-amministrativa alla gestione di appalto;
2) collaborazione nei rapporti con la Cassa per il Mezzogiorno e con enti pubblici;
3) fornitura di servizi attraverso Centro di elaborazione dati;
4) utilizzo di locali, depositi, centro raccolta e lavorazione materiali nonché di macchine e attrezzature di cantiere;
5) esecuzione di fornitura di parte di opere e prodotti lavorati, eseguendo progettazione e controlli per quanto relativo, con esclusione della semplice fornitura di materie prime e prodotti semilavorati.

Ciò premesso ha chiesto di conoscere con quale aliquota sia applicabile l'IVA sui corrispettivi che il consorzio percepisce dalla Cassa per il Mezzogiorno per la costruzione dell'opera di cui tratta nonché sui corrispettivi pagati dal consorzio stesso alla Società ....., per la materiale realizzazione degli impianti di cui si tratta.

Ha inoltre chiesto di conoscere con quale aliquota deve applicarsi il tributo in questione sulle operazioni di cui ai nn. 1, 2, 3, 4 e 5 sopraindicati.

In merito a quanto sopra si precisa, in conformità a quanto già chiarito con precedenti risoluzioni per casi analoghi, che sono da assoggettare all'IVA, con l'aliquota ridotta del 2%, sia i corrispettivi delle prestazioni di servizi rese dal Consorzio alla Cassa per il Mezzogiorno sia i corrispettivi delle prestazioni effettuate dalla Società ....., nei confronti del Consorzio stesso, a condizione, bene inteso, che tali prestazioni siano poste in essere in esecuzione di contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione degli impianti di depurazione di cui tratta.

Analogo trattamento tributario si rende applicabile anche ai corrispettivi relativi alle prestazioni di servizi di cui al punto 5), rese dalle altre società aderenti al consorzio, limitatamente però a quelle prestazioni che sono effettuate in dipendenza di contratti di appalto e che hanno per oggetto la realizzazione di parti degli impianti in questione.

Per tutte le altre operazioni di cui ai punti 1), 2), 3), e 4) l'IVA si renderà invece applicabile con l'ordinaria aliquota del 18%, trattandosi di operazioni non agevolate, come già posto in evidenza anche da codesto Ispettorato.

Ris. 7 febbraio 1984, n. 344477. — *Consorzio di comuni - Espropriazione e cessione continuativa di aree edificabili*

Il Consorzio Intercomunale Milanese per l'Edilizia Popolare – CIMEP – ha fatto presente che, in attuazione dei propri fini istituzionali, effettua espropri di aree edificabili di proprietà di privati e di enti pubblici, che rivende successivamente a terzi.

Ciò posto ha chiesto di conoscere quale sia il trattamento fiscale, ai fini IVA, delle predette espropriazioni e cessioni, tenuto conto che il Consorzio non ha fini di lucro e che vi è sostanziale equivalente fra l'indennizzo dell'esproprio e il prezzo della cessione.

Al riguardo si fa preliminarmente osservare che gli atti di esproprio di terreni edificabili, ai fini IVA, sono da considerare cessioni di beni, ai sensi del 1° comma dell'art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e l'indennizzo ne rappresenta il corrispettivo, come si evince dalla disposizione contenute nella lettera *a)*, dell'art. 13, dello stesso decreto. Conseguentemente, ove sussista il requisito soggettivo, tali atti sono da assoggettare all'IVA.

In particolare, se l'esproprio è una società commerciale ovvero un soggetto che espleta con carattere di abitualità cessioni di terreni edificabili, il corrispettivo va assoggettato al tributo in questione. Viceversa, se l'espropriato non è un soggetto d'IVA allora l'atto di esproprio va considerato fuori dal campo di applicazione del tributo per mancanza del presupposto soggettivo e il medesimo va assoggettato all'imposta di registro, stante il principio dell'alternatività dei due tributi.

Per quanto concerne l'aliquota IVA applicabile, si fa rilevare che, in linea generale, le cessioni di terreni edificabili sono assoggettare al tributo con l'aliquota ordinaria del 18%, come la scrivente ha già avuto modo di chiarire in precedenti occasioni.

Tuttavia, per effetto dell'art. 4 della legge 18 aprile 1982, n. 168, le cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria effettuate, fino al 31 dicembre 1983, nei confronti di Comuni o loro Consorzi sono soggette all'IVA con l'aliquota ridotta del 2%.

Per quanto concerne poi il trattamento tributario previsto per le cessioni di detti terreni effettuate dal Consorzio nei confronti di terzi, si fa rilevare che le stesse sono da assoggettare all'IVA, non sussistendo alcun motivo per l'applicazione di un diverso trattamento fiscale. Infatti le cessioni di aree edificabili, come dianzi si è precisato, sono operazioni che hanno oggettivamente natura commerciale, che il Consorzio, in ottemperanza ai propri fini istituzionali, pone in essere con continuità e in alternativa con i privati e a nulla influendo la circostanza che il medesimo non persegue fini di lucro, in quanto, come la scrivente ha più volte chiarito in passato, il fine di lucro non assume rilevanza ai fini dell'applicazione dell'IVA.

Ris. 5 gennaio 1985, n. 399932 della Direzione tasse. — *Consorzio imprese artigiane*

È stato fatto presente che, nella pratica commerciale, le imprese artigiane si associano in consorzi per assumere i lavori da parte della committenza industriale o pubblica per garantire la totale esecuzione.

I rapporti di appalto, secondo quanto risulta dall'istanza vengono stipulati, per espressa volontà delle ditte committenti i lavori, tra queste ultime e il consorzio, il quale a sua volta commette l'esecuzione dei lavori alle singole imprese consorziate.

Tali essendo i rapporti che vengono posti in essere, il consorzio, agli effetti dell'IVA, opera nel modo seguente:

1) ciascuna impresa consorziata fattura al consorzio il costo della parte di esecuzione da essa compiuta, assoggettandola all'IVA;

2) il consorzio che riceve dai suoi associati tante fatture corrispondenti a tante prestazioni effettuate, emette un'unica fattura, a carico del committente con l'IVA corrispondente;

3) il consorzio che riceve un'IVA dal committente ha diritto di portare in detrazione l'IVA corrisposta agli associati per le fatture da loro emesse a carico del consorzio;

4) il consorzio, per i compensi che riceve dagli associati al fine della copertura delle spese sostenute, deve emettere regolare fattura assoggettata ad IVA.

Tanto premesso l'istante chiede di conoscere se l'operato sopra descritto sia conforme alla disciplina IVA.

Esaminati i termini del quesito prospettato la scrivente riconosce legittimo il comportamento adottato ai fini dell'IVA dal Consorzio in discorso, sempreché i rapporti di appalto posti in essere siano stipulati nei termini sopra descritti.

Torna comunque utile precisare che nel caso in cui il Consorzio stipuli i contratti di appalto con i terzi non in proprio ma agendo *in nome e per conto* delle consorziate – alle quali vanno direttamente ricondotti tutti gli effetti derivanti dai rapporti posti in essere – l'attività del consorzio stesso si identifica nell'esplicazione di un mandato con rappresentanza con l'effetto che il medesimo deve ritenersi soggetto passivo agli effetti dell'IVA soltanto per i compensi eventualmente corrispostigli, anche se a titolo di rimborso spese, dalle imprese consorziate per l'attività di intermediazione.

In tale fattispecie per l'esecuzione dei lavori ciascuna impresa fatturerà direttamente al committente il corrispettivo dei lavori stessi.

Conseguentemente le eventuali attribuzioni, nell'ambito del rapporto di mandato con rappresentanza, dei corrispettivi per l'esecuzione dell'opera alle singole imprese consorziate, da parte del consorzio, non sono operazioni rilevanti agli effetti del tributo, costituendo le stesse semplici ripartizioni di somma.

Ris. 29 marzo 1985, n. 395833. — *Prestazioni fatte ad un consorzio di imprese per la ricostruzione di zone terremotate*

Il Consorzio per il Nucleo di Balvano, con istanza del 5 dicembre 1983 – trasmessa alla scrivente da codesto Ispettorato con la nota sopraindicata – ha fatto presente che il Ministro designato all'attuazione coordinata degli interventi previsti dall'art. 32 della legge 14 maggio 1981, n. 219 e successive modificazioni, ha provveduto ad affidare in concessione (convenzione del 14 settembre 1982) la realizzazione delle opere di infrastrutturazione, relative al Nucleo industriale di Balvano, all'Associazione temporanea costituita fra quattro imprese edilizie, ai sensi degli artt. 20, 21, 22 e 23 della legge 8 agosto 1977, n. 584.

Dette imprese poi, in data 31 gennaio 1983, si sono riunite in consorzio, che è subentrato nella titolarità di tutti i diritti e gli obblighi nascenti dalla cennata convenzione.

Detti lavori in parte vengono affidati alle imprese consorziate e in parte ad imprese locali.

Ciò premesso, il Consorzio istante ha chiesto di conoscere se le prestazioni di servizi relativi alla realizzazione di dette opere, effettuate sia dalle imprese consorziate che da altre imprese locali, rientrino nell'ambito di applicazione delle disposizioni agevolative contenute nell'art. 5 del D.L. 5.12.80, n. 799, convertito nella legge 22 dicembre 1980, n. 875.

Al riguardo si precisa anzitutto che ai sensi del combinato disposto dell'art. 5 del cennato D.L. n. 799 e dell'art. 40 del D.L. 18.9.76, n. 648, cui ha fatto rinvio recettizio l'art. 3 del D.L. 28.2.84, n. 19, prevede alla lettera *f)* il non assoggettamento all'IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, anche professionali, comunque effettuate in relazione alla riparazione, costruzione e ricostruzione di opere pubbliche o di pubblica utilità. Le predette operazioni rientrano nella cennata agevolazione, in base alla norma contenuta nel secondo comma dello stesso articolo, se vengono effettuate nei confronti del Commissario straordinario nominato ai sensi della legge 8 dicembre 1970, n. 966, nonché nei confronti di enti pubblici, associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose assistenziali, culturali, e sportive.

Tenuto conto di tali disposizioni e considerato che il Consorzio non può essere annoverato fra i soggetti anzicennati e che, come risulta dalla documentazione prodotta, agisce in nome proprio e per conto delle società consorziate, ne consegue che debbono essere assoggettate al tributo in questione, sia le prestazioni di servizi effettuate da queste ultime società nei confronti del Consorzio, sia quelle poste in essere da terzi nei confronti di dette società o del Consorzio stesso, come la scrivente ha già avuto modo di chiarire più volte in occasione di analoghi quesiti.

Ris. 1° luglio 1985, n. 355885 della Direzione generale tasse. — *Partecipazione estera a fiere internazionali*

Codesto Dicastero ha chiesto i parere di questa Amministrazione in merito ad una questione sollevata dalle Ambasciate della Repubblica Popolare Cinese e dell'URSS, in ordine all'applicabilità dell'IVA sulle quote di partecipazione alle manifestazioni fieristiche di Messina e di Bari da parte di espositori di detti Paesi.

In particolare le cennate Ambasciate chiedono che le delegazioni dei propri Paesi partecipanti alle suddette manifestazioni possano beneficiare del non assoggettamento all'imposta per il canone di affitto ed i relativi servizi ad esse resi dagli Enti fieristici.

Al riguardo devesi innanzitutto osservare che gli atti in questione configurano, agli effetti dell'IVA, prestazioni di servizi rientranti nel campo applicativo del tributo, a norma del dell'art. 7, 4° comma, lettera *a)*, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, trattandosi di operazioni attinenti immobili situati in Italia.

Né, in materia, può trovare applicazione la norma agevolativa di cui all'art. 72, 3° comma, n. 1), del richiamato D.P.R. 633/72, in quanto la disposizione in esso contenuta riflette le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei diretti confronti delle sedi e dei rappresentanti diplomatici per l'esercizio delle loro funzioni ai sensi della Convenzione di Vienna, condizione questa che non ricorre nel caso prospettato.

In ordine, poi, all'asserita natura locativa delle prestazioni in questione, si osserva, che le richieste di partecipazione a fiere, unitamente alle accettazioni da parte degli enti organizzatori, configurano rapporti giuridici complessi aventi per contenuto sia la locazione di posteggio stand sia la prestazione di vari servizi, non indifferenti, quali la vigilanza e l'assicurazione delle merci esposte, la loro pubblicità e – ciò che è più rilevante – la possibilità di esporre prodotti nei confronti di un determinato pubblico. In altri termini, la locazione di posteggi, con i relativi servizi accessori, nel rapporto in questione si presenta come mezzo rispetto al fine ultimo del contratto che è la partecipazione alla manifestazione fieristica, con i limiti e le condizioni stabiliti dall'ente promotore.

Per i suesposti motivi, le fattispecie rappresentate da codesto Ministero non sono riconducibili, nel loro complesso, tra le locazioni di cui all'art. 10, n. 8, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, bensì tra le prestazioni di servizio dipendenti da contratti d'opera, soggette a tributo, in via generale, ai sensi dell'art. 3, 1° comma, del medesimo decreto presidenziale n. 633 del 1972.

Ris. 3 ottobre 1985, n. 323765. — *Soggetti di imposta - Consorzi di irrigazione - Contributi e corrispettivi*

Il Consorzio ..... ha fatto presente che dispone di impianti di emunginamento acqua da pozzi trivellati semiartesiani, nonché di una rete per la distribuzione di acqua ai soci nei confronti dei quali emette fattura in relazione alla quantità dell'acqua consumata.

Il Consorzio istante ha chiesto di conoscere se gli importi di dette fatture debbano essere considerati imponibili agli effetti dell'IVA.

Codesto Ispettorato ha rilevato dall'esame dello statuto e dell'atto costitutivo del consorzio in parola che i soci, oltre alle somme versate a fronte del consumo dell'acqua, oggetto del quesito della parte, versano alla società somme per le spese di impianto, di manutenzione, di esercizio e di amministrazione.

Al riguardo, la scrivente, conformemente al parere espresso da codesto Ispettorato con la nota in riferimento, ritiene che, mentre le somme versate dai soci al consorzio per le spese di impianto, di manutenzione di esercizio e di amministrazione (art. 3, lettera *d* dello statuto) non sono imponibili agli effetti dell'IVA in quanto hanno natura di contributo non afferente specifiche prestazioni, sono invece da assoggettare ad IVA le somme che vengono pagate dai soci a fronte dell'erogazione dell'acqua, in quanto queste hanno natura di corrispettivi.

Infatti ai sensi dell'art. 4, 5° comma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, l'attività di erogazione dia acqua va considerata in ogni caso, ancorché esercitata da enti pubblici, effettuata nell'esercizio di impresa.

Pertanto nella fattispecie sussistono tutti i requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dalla legge per l'imponibilità agli effetti dell'IVA dei corrispettivi pagati dai soci in relazione alla quantità di acqua consumata.

Ris. 15 novembre 1985, n. 201272. — *Esenzioni - Mandato senza rappresentanza - Mutuo da contrarre all'estero da parte di Istituti di credito*

Il Consorzio ....., premesso di dover stipulare, ai sensi dell'art. 13 della legge 22 dicembre 1984, n. 887, un contratto all'estero, su mandato senza rappresentanza ottenuto da alcuni istituti di credito italiani, al fine di consentire a questi ultimi un finanziamento, ha chiesto di conoscere se possa escludersi l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al titolo IV del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni, allo stesso atto di mandato, tenuto conto che gli effetti giuridici del contratto di prestito si rifletteranno *ex tunc* sul patrimonio dei mandanti senza alcun bisogno di successivi atti traslativi.

Codesto Ispettorato ha espresso il parere che la tesi del Consorzio, pur se attendibile sul piano civilistico – atteso che il mandante, sebbene non abbia alcun rapporto con i terzi, può tuttavia esercitare i diritti di credito derivanti dall'esecuzione del mandato, ai sensi del 2° comma dell'art. 1705 del codice civile – non possa tuttavia condividersi pienamente sotto il profilo tributario, tenuto conto che, da tale angolo visuale, il presupposto impositivo si realizza al momento della conclusione del contratto di finanziamento ed in capo a colui che sottoscrive il relativo contratto (art. 55 del D.P.R. 26 ottobre del 1972, n. 634), in base ai principi sulla imposizione di registro richiamati dall'art. 20 del citato D.P.R. n. 601, in mancanza della spendita del nome del mandante. Senonché, dato che il Consorzio ha fatto successivamente tenere uno schema del contratto di mandato senza rappresentanza di cui trattasi, la scrivente ritiene che il problema del trattamento tributario riguardi, anziché un contratto di finanziamento, il menzionato contratto di mandato.

Dallo schema di tale ultimo atto emerge, in effetti, che:

– in applicazione del succitato art. 13, la valuta mutuata dall'estero sarà versata direttamente dalle banche estere presso l'Ufficio Italiano dei Cambi a disposizione del Consorzio interessato, il quale disporrà affinché ad ogni Istituto mandatario sia accreditata, dall'U.I.C. stesso, la quota di pertinenza di ciascuno;
– ognuno degli Istituti mandanti richiederà all'U.I.C., in relazione alle proprie esigenze di pagamento e nei limiti della quota di mutuo da esso assunta, la conversione in lire della valuta acquisita con il mutuo stesso, in applicazione del 6° comma del suindicato art. 13.

Pertanto, poiché il Consorzio, limitandosi a disporre l'accreditamento delle somme dovute da ogni Istituto, non porrà in essere alcun atto di *natura negoziale*, non sembra dubbio che in tale ipotesi non è dovuta l'imposta sostitutiva di cui trattasi (quest'ultima sarà invece applicata al momento in cui i suindicati Istituti erogheranno a medio o lungo termine le somme ottenute).

Per quanto riguarda il trattamento tributario del menzionato mandato senza rappresentanza, si dichiara che il medesimo rientra nel campo di applicazione dell'IVA ai sensi del 3° comma dell'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in virtù del quale le prestazioni rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante e mandatario.

Poiché la prestazione del mandato in rassegna è relativa ad operazione di finanziamento la stessa è esente dall'IVA in virtù del punto 9) dell'art. 10 del citato D.P.R. n. 633.

Qualora il contratto di mandato in discorso sia posto in essere per atto pubblico o scrittura privata autenticata, lo stesso sarà soggetto a registrazione in termine fisso, mentre lo sarà in caso d'uso nell'ipotesi in cui venga posto in essere per scrittura privata non autenticata.

In entrambe le ipotesi l'atto è registrato a tassa fissa. In conclusione, il trattamento tributario sopra indicato dovrà essere applicato qualora nello stipulando atto venga effettivamente confermata la presenza di tutte le clausole innanzi specificate, così come risultanti nel surricordato schema di contratto sottoposto in visione alla scrivente.

N.B. – La Relazione dei Superispettori tributari 1986, con interessanti considerazioni sui consorzi e sui raggruppamenti temporanei di impresa nel settore delle opere pubbliche, anche in tema di IVA, è riportata fra le circolari e risoluzioni concernenti le imposte dirette.

Ris. 16 dicembre 1986, n. 361511. — *Prestazioni di servizio - Raccolta e depurazione di acque di rifiuto*

Il professionista ....., con istanza diretta a questo Dicastero, ha fatto presente che talune società consortili, con sede in ..... o provincia, hanno avuto in concessione da singoli comuni o consorzi di comuni tutti i servizi inerenti alla raccolta e depurazione delle acque provenienti da scarichi relativi a impianti civili e industriali, siti nei rispettivi territori.

Ciò posto ha chiesto di conoscere se siano assoggettabili all'IVA:

a) i canoni relativi alla depurazione delle acque di rifiuto degli impianti civili e industriali;

b) i versamenti integrativi effettuati dai soci-utenti e dai comuni, nel caso in cui i previsti canoni di depurazione non siano sufficienti a pareggiare i costi sostenuti dalle società concessionarie per l'espletamento del servizio;

c) le prestazioni di servizi non istituzionali, effettuate dalle società concessionarie a terzi, a fronte dei quali vengono pagati dei corrispettivi diversi dai canoni.

Ha inoltre chiesto di conoscere se nelle ipotesi in cui tutte le operazioni sopraindicate non siano imponibili ovvero soltanto quelle di cui alla lettera *b)*, possa comunque essere consentito alle società concessionarie di portare in detrazione totalmente o parzialmente l'IVA addebitata dai propri fornitori.

Al riguardo si precisa, anzitutto, che ai sensi del 1° comma dell'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, sono da considerare operazioni imponibili ai fini IVA, le prestazioni di servizi verso corrispettivo dipendenti, fra l'altro, da obbligazioni di fare, quale ne sia la fonte (requisito oggettivo).

Inoltre, ai sensi dell'art. 4, punto 1), dello stesso D.P.R. sono *in ogni caso* da considerare effettuate nell'esercizio di impresa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere, fra l'altro, da *società per azioni* (requisito soggettivo).

Tenuto conto di tali disposizioni e considerato che le operazioni di smaltimento e depurazione di cui si tratta sono effettuate da Società per Azioni e che a fronte delle medesime viene corrisposto dagli utenti pubblici e privati un corrispettivo (comunque lo si denomini), ne consegue che dette operazioni rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, sussistendo sia il requisito soggettivo che oggettivo.

Né d'altronde può invocarsi la circolare 10 dicembre 1981, emanata dalla Direzione generale per la finanza locale, per escludere tali operazioni dal campo di applicazione del tributo in questione, in quanto, a prescindere da altre considerazioni, nel caso ipotizzato in detta circolare le prestazioni vengono effettuate da Enti pubblici nell'ambito dei loro fini istituzionali, mentre nel caso prospettato sono rese da una società, la cui attività rientra sempre nel campo dell'applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto concerne, poi, in particolare i versamenti integrativi di cui alla lettera *b)* di cui sopra, si dichiara che gli stessi sono sostanzialmente da considerare delle integrazioni del corrispettivo dovuto dagli utenti per usufruire del servizio e, come tali, ai sensi dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972, non possono sfuggire all'applicazione dell'IVA.

In conclusione si dichiara che sia i canoni lettera *a)*, sia le integrazioni di costi lettera *b)*, sia i corrispettivi pagati da terzi per altri servizi (lettera *c)* sono da assoggettare all'imposta sul valore aggiunto con l'ordinaria aliquota del 18%, in quanto compensi corrisposti a fronte di operazioni imponibili effettuate da soggetti d'imposta.

Ris. 31 dicembre 1986, n. 363406. — *Fatturazione - Riunione temporanea di imprese per l'esecuzione di un appalto indivisibile*

Gli amministratori delle Società ..... hanno fatto presente di aver costituito con atto notarile una riunione temporanea delle imprese al fine di poter concorrere all'affidamento dell'appalto dei lavori di ripristino impermeabilizzazione in seguito alla gara bandita dall'Istituto autonomo case popolari della provincia di .....

A seguito dell'esperimento della gara la riunione temporanea di imprese tra le Società ..... S.p.A. e la ..... S.r.l., risultata aggiudicataria dell'appalto, ha assunto la denominazione «Imprese riunite .....».

Successivamente la detta riunione temporanea ..... ha sottoscritto il contratto di appalto con l'Istituto autonomo case popolari.

Maturato il diritto di incassare i corrispettivi a fronte del primo stato di avanzamento dei lavori oggetto dell'appalto concluso, la ..... ha provveduto a emettere le relative fatture.

L'Ufficio ragioneria dell'IACP, non ritenendo corretto tale operato ha rifiutato di procedere ai pagamenti dei corrispettivi maturati dalla ..... assumendo che le fatture dovevano essere emesse dalle singole società costituenti la riunione temporanea.

In relazione a tale situazione gli istanti hanno chiesto il parere della scrivente in merito.

Al riguardo, conformemente al parere espresso da codesto Ispettorato con la nota in riferimento, si ritiene corretta la procedura posta in essere dagli istanti.

Infatti, come più volte precisato, nell'ipotesi di riunione di più imprese per l'esecuzione in appalto di lavori, l'impresa riunita, nell'ipotesi in cui l'esecuzione dello stesso sia indivisibile, costituisce un organismo unitario avente autonoma soggettività tributaria rispetto alle società che la compongono e assume l'onere conseguenziale di dover assolvere in proprio gli obblighi e gli adempimenti previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

Ris. 15 maggio 1987, n. 460507, Direzione generale tasse. — ***Consorzio - Consorzio tra imprese - Per la costruzione di infrastrutture di aree industriali nelle zone della Campania e Basilicata colpite dal sisma - Detrazione da parte del consorzio dell'imposta addebitata sulle fatture emesse nei suoi confronti dalle imprese consorziate - Ammissibilità***

Il Consorzio per il Nucleo di ..... ha fatto presente che il Ministro Scotti, designato all'attuazione coordinata degli interventi previsti dall'art. 32 della legge 14 maggio 1981, n. 219 e successive modificazioni, ha provveduto ad affidare in concessione la realizzazione delle opere di infrastrutturazione, relative al Nucleo industriale di ..... all'Associazione temporanea costituita fra quattro imprese edilizie, ai sensi degli artt. 20, 21, 22 e 23 della legge 8 agosto 1977, n. 584.

Dette imprese, poi, in data 31 gennaio 1983, si sono riunite in Consorzio, che è subentrato nella titolarità di tutti i diritti e gli obblighi nascenti dalla cennata convenzione.

I predetti lavori in parte sono stati affidati dal Consorzio alle imprese consorziate e in parte ad imprese locali.

Codesto Ispettorato, in seguito ai chiarimenti forniti dalla scrivente, con la nota 29.3.85, n. 395833 in ordine ai quesiti prospettati dal Consorzio istante concernente l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ha manifestato il parere che nella fattispecie in esame il rapporto posto in essere fra l'Amministrazione concedente e il Consorzio di imprese configuri una «delegazione amministrativa» con la conseguenza che all'ente concessionario non spetterebbe la detrazione dell'IVA addebitata per rivalsa dalle imprese appaltatrici.

L'Avvocatura Generale dello Stato, consultata dalla scrivente in ordine, fra l'altro, alla natura del rapporto sopraevidenziato ritiene che il Consorzio concessionario delle infrastrutture di cui si tratta deve essere considerato a tutti gli effetti come «impresa», in quanto «ai fini IVA, non può essere riconosciuta rilevanza ad una mera dichiarazione, contenuta nello statuto o atto costitutivo di un consorzio, assertiva della assenza di uno scopo di lucro, se una siffatta dichiarazione è contraddetta dal fatto dell'esercizio di attività commerciali o agricole».

Alla stregua di quanto sopra, la scrivente non può che confermare il contenuto della risoluzione n. 395833 del 29.3.85 nel senso che sono rilevanti agli effetti dell'IVA sia le prestazioni di servizi effettuate dalle imprese nei confronti del consorzio fra esse costituito sia quelle poste da quest'ultimo nei confronti dell'Amministrazione concedente.

Per completezza di trattazione torna utile far presente che per effetto della disposizione recata dall'art. 4, quarto comma, del D.L. 26.1.87, n. 8, come sostituito dalla legge di conversione 27 marzo 1987, n. 120, tutte le operazioni relative alla realizzazione delle infrastrutture di cui trattasi non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, fermi solo gli obblighi di fatturazione e registrazione.

Lo stesso quarto comma, tuttavia, dispone che non è consentita per le operazioni già formalizzate la variazione in diminuzione dell'imposta, di cui all'art. 26 del D.P.R. 26.10.72, n. 633, con la conseguenza che non può essere modificato il trattamento della liquidazione dell'IVA sulle fatture relative alle operazioni della specie in discorso effettuate in data anteriore all'entrata in vigore del citato D.L. n. 8.

In conclusione, nella fattispecie si appalesa legittimo – in linea di massima – per il Consorzio il diritto di portare in detrazione l'IVA ad esso addebitata sulle fatture emesse nei suoi confronti dalle consorziate.

Conf. Ispett. 9 giugno 1987, n. 2. — *Rimborso - Spese sostenute per conto altrui*

8) Imprese contitolari di permesso di ricerca petrolifera ai sensi della legge 21 luglio 1967, n. 613 - Ripartizione delle spese di ricerca

Per inquadrare adeguatamente il problema, occorre premettere che nel settore delle ricerche petrolifere le società contitolari del permesso di ricerca delegano una società del gruppo affinché provveda, in nome proprio ma anche nell'interesse degli altri contitolari del permesso, a tutti i necessari rapporti con l'amministrazione concedente e con i terzi e, successivamente, proceda alla ripartizione tra le società contitolari dei costi sostenuti in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

Ciò premesso è sorto il quesito se sulle predette somme addebitate dalla società operatrice del gruppo alle singole società debba o meno essere applicata l'imposta.

Al riguardo i presenti alla riunione sono dell'avviso che per una migliore comprensione della problematica posta, occorre preliminarmente stabilire la natura dei rapporti giuridici intercorrenti tra la società capogruppo e le altre società contitolari del permesso di ricerca petrolifera.

Nel caso di specie deve senz'altro escludersi l'enunciazione di una società di fatto tra le imprese associate in quanto per il tipo particolare di attività svolte (prospezioni per ricerche petrolifere) l'art. 18 della legge 21 luglio 1967, n. 613, esclude in modo univoco tale configurazione giuridica. Si tratta quindi di determinare in concreto se la società capogruppo nei rapporti con i terzi agisca per conto delle altre società in virtù di un mandato con o senza rappresentanza.

Nel primo caso (mandato con rappresentanza) la società capogruppo diviene centro di imputazione di tutti gli atti sia giuridici che economici i cui effetti, in virtù del mandato con rappresentanza, vanno a ripercuotersi pro-quota direttamente in capo alle società mandanti.

Conseguentemente i rapporti intercorrenti con le altre società del gruppo, quali ad esempio la ripartizione dei costi, altro non sono che regolamenti di partite finanziarie fatti in proporzione alla loro partecipazione al progetto e, come tali, fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

Ove, invece, si verta in tema di mandato senza rappresentanza, tra la società capogruppo che agisce nei confronti dei terzi in nome proprio acquistando diritti e assumendo obblighi derivanti dal negozio giuridico senza spendere il nome dei mandanti, è necessario che la società capogruppo, in base al mandato ricevuto ponga in essere con successivo negozio giuridico atti necessari per trasferire in capo ai mandanti i diritti e gli obblighi acquistati a proprio nome.

In tale ultima ipotesi di trasferimento dei diritti occorre assoggettare all'imposta anche i corrispettivi afferenti i rapporti intercorrenti tra la società capogruppo e le altre società partecipanti alle ricerche.

Qualora, poi, la società capogruppo percepisca dei compensi dalle altre società per l'opera di rappresentanza svolta, questi devono essere in ogni caso assoggettati all'IVA.

Ris. 4 agosto 1987, n. 460437 del Ministero delle Finanze. — *Consorzi fra imprese per l'esecuzione di opere pubbliche*

Con separate istanze del 23 settembre 1986 e del 15 gennaio 1987 i professionisti in oggetto hanno rappresentato alla scrivente i particolari rapporti finanziari che vengono posti in essere fra le imprese di costruzione per l'esecuzione di opere pubbliche, la società consortile tra esse costituita ai sensi dell'art. 2615-*ter* del codice civile e dell'art. 23-*bis* della legge 8 agosto 1977, n. 854, introdotto con l'art. 12 della legge 8 ottobre 1984, n. 687 e l'ente appaltante l'opera pubblica.

In relazione a quanto sopra gli istanti hanno fatto presente che agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, una società consortile, assuntrice dell'appalto di opere pubbliche che eseguirà direttamente, intenderebbe contabilmente operare con le seguenti modalità ed hanno chiesto di conoscere se le relative procedure siano in linea con le disposizioni che disciplinano il tributo:

a) emissione di fatture assoggettate all'IVA nei confronti degli enti committenti;

b) attribuzione ai soci consorzisti dei corrispettivi riscossi ed imputazione agli stessi di tutti i costi e spese sostenuti in proporzione alle rispettive quote di partecipazione mediante emissione di documenti contabili non assoggettati ad IVA;

c) emissione, a fine esercizio, di nota di accredito o di addebito non soggetta all'IVA onde rettificare o assestare i conti nei confronti dei soci consorzisti in sede di bilancio o di rendiconto;

d) osservanza, da parte della società consortile, di tutti gli adempimenti prescritti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, concernenti, in particolare, la fatturazione delle operazioni, la registrazione dei documenti contabili, le liquidazioni ed i versamenti periodici dell'imposta dovuta, la presentazione delle dichiarazioni annuali.

Codesto Ispettorato compartimentale con le note in riferimento ha fatto presente di ritenere corretta la procedura che intende adottare il consorzio interessato nella considerazione che lo stesso assume in proprio i lavori di appalto eseguiti direttamente e che tra la società consortile e le imprese consorziate non è dato rinvenire rapporti economici agli effetti dell'IVA.

La scrivente, nel condividere il pensiero di codesto Ispettorato in ordine alla specifica fattispecie rappresentata osserva che diverse sarebbero le conclusioni qualora i lavori, assunti nei confronti della stazione appaltante dal consorzio o società consortile, vengano eseguiti, per quantità ed importi determinati, dalle singole imprese o sulla base di specifici rapporti contrattuali interni ovvero per effetto di particolare rapporto organico previsto dallo statuto consortile che conferisce all'ente il potere di rappresentanza delle imprese stesse. Nel primo caso, invero, il consorzio o società consortile, soggetto autonomo di imposta, come ha avuto modo di chiarire l'Avvocatura Generale dello Stato con la consultazione n. 759/1986 del 7 aprile 1987, deve emettere fatture assoggettate all'IVA nei confronti della stazione appaltante, mentre le singole imprese debbono fatturare all'ente consortile i rispettivi lavori eseguiti; nella seconda ipotesi invece, non potendo il rapporto consortile, attesa la sua natura organica, essere inquadrato nella disciplina dei contratti di commissione, non è dato individuare rapporti contrattuali tra l'ente consortile e le singole imprese (Cassazione 15 febbraio 1951, n. 382), con l'effetto che queste ultime dovranno fatturare direttamente alla stazione appaltante le prestazioni di servizi da ciascuna di esse effettuate. Ciò, beninteso, nel presupposto che l'ente, in virtù del patto consortile, abbia impegnato nei confronti di terzi direttamente le imprese consorziate e abbia svolto, quindi, un'attività esclusivamente giuridica in attuazione delle finalità mutualistiche che hanno ispirato la nascita dell'organismo.

Differenti considerazioni vanno invece svolte per le opere assunte in appalto dalle associazioni temporane di imprese, ai sensi della richiamata legge n. 584 del 1977 ed eseguite unitariamente da società consortili tra esse costituite sulla base della specifica disciplina recata dall'art. 23-*bis* della legge stessa introdotto, come detto, con l'art. 12 della successiva legge n. 687 del 1984.

In tali casi si verte nell'ipotesi di società costituite fra imprese riunite temporaneamente ai

soli fini dell'esecuzione unitaria dei lavori già aggiudicati alle imprese stesse per cui quelle assumono la funzione di strumento operativo delle singole imprese. La norma, infatti, espressamente dispone che la società consortile «subentra» senza che ciò costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione di contratto e senza necessità di autorizzazione o approvazione, nell'esecuzione totale o parziale del contratto e non anche nel rapporto contrattuale posto in essere dalle singole imprese con la stazione appaltante. La società esecutrice dei lavori ha relazioni dirette solo con terzi e con le imprese riunite le quali mantengono, a loro volta, i rapporti derivanti dall'originario contratto.

Le società consortili, pertanto, sono tenute ad emettere fatture, con rivalsa dell'IVA, nei confronti delle singole imprese sulla base dei costi sostenuti, mediante imputazione delle rispettive quote. Queste ultime, a loro volta, attesa l'autonomia gestionale sia ai fini fiscali che della corresponsione degli oneri sociali sancita dall'art. 22, ultimo comma, della legge n. 584/1977, emetteranno fatture, ciascuna per gli importi di propria spettanza, nei confronti degli enti committenti.

Ris. 26 ottobre 1987, n. 15/3580, Direzione generale imposte dirette. — ***IVA - Consorzi - Gli aggi percepiti dagli esattori per la riscossione dei contributi consortili soggiacciono all'imposta***

È stato chiesto di conoscere se per gli aggi esattoriali relativi alla riscossione dei contributi si renda applicabile la norma agevolativa di cui all'art. 10, n. 5 del D.P.R. 16 ottobre 1972, n. 633. Ciò, in quanto la legge 28 febbraio 1983, n. 53, di conversione del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, all'art. 5, comma 2, prevede che «i contributi imposti dai Consorzi di bonifica ... non costituiscono ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, corrispettivi per prestazioni di servizi svolte nell'esercizio di attività commerciali di cui all'art. 2195 del c.c.».

A tal fine il predetto Consorzio ha fatto presente che la Corte di Cassazione, con sentenza n. 1412 del 4 dicembre 1978/30 gennaio 1979, ha riconosciuto natura tributaria ai contributi imposti dal Consorzio per la bonifica della Capitanata di Foggia e che la Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari – con ris. min. n. 400772 del 28 marzo 1985 – recependo il predetto orientamento giurisprudenziale – ha dichiarato che i relativi compensi esattoriali, nei rapporti tra i detti soggetti della vertenza, sono da considerare esenti dall'IVA ai sensi del richiamato art. 10, n. 5, del D.P.R. n. 633.

In proposito, codesta Intendenza di finanza, con il foglio che si riscontra, ha espresso il parere che la richiesta avanzata dal Consorzio di cui trattasi non può trovare accoglimento, atteso che la sentenza in argomento fa stato tra le parti e limitatamente ai rapporti dedotti in giudizio.

Tuttavia, prima di adottare le proprie decisioni in materia, ha chiesto di conoscere il parere di questa Direzione generale.

Sulla questione, la scrivente ha sentito la competente Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari che, con foglio n. 460078 del 15 maggio 1987, ... ha fatto presente che gli aggi di riscossione dei contributi consortili sono da assoggettare regolarmente al tributo, non rientrando gli stessi nella esenzione dall'IVA prevista dal citato art. 10, n. 5 del D.P.R. n. 633.

Circ. 17 dicembre 1987, n. 79/542058. — *Spese - Ripartizione nell'ambito di un rapporto di mandato*

Com'è noto, allo scopo di favorire l'unione di più soggetti per una più impegnativa ed esauriente ricerca degli idrocarburi liquidi e gassosi ed una opportuna ripartizione degli oneri connessi a detta attività, è stato introdotto dalla legge 21 luglio 1967, n. 613, recante disciplina di detta materia, l'istituto della contitolarità dei permessi di ricerca. In detto settore a livello operativo le società contitolari affidano ad una di esse (società operatrice) l'incarico di provvedere, anche nel loro specifico interesse, ai necessari rapporti con i terzi e, successivamente, alla ripartizione dei costi sostenuti in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

Tale ultimo aspetto è stato esaminato nella riunione dei Capi Compartimento tenutasi nei giorni 10 e 11 giugno 1987, nel corso della quale, esclusa in via preliminare la possibilità di poter ravvisare tra le imprese contitolari l'esistenza di una società di fatto, il cennato riparto dei costi venne inquadrato nell'ambito del rapporto di mandato – conferito alla società operatrice dalle altre società contitolari – e, pertanto, precisato il trattamento fiscale ai fini dell'IVA del riaddebito della quota dei costi sostenuti a seconda che in concreto il mandato sia con rappresentanza o meno. Poiché la questione investiva l'interpretazione delle disposizioni di cui all'art. 18 della citata legge n. 613 è stato interessato, come già fatto presente con circolare n. 69 del 19.11.87, il competente Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato affinché fornisse elementi di giudizio in ordine all'interpretazione di dette disposizioni ed in particolare se le spese di ricerca sostenute dalla società operativa anche per conto delle altre società contitolari debbano in ogni caso risultare sostenute anche a nome delle stesse ovvero se possano essere sostenute a nome proprio e per conto anche delle altre società e quindi con riaddebito da parte della prima nei confronti delle altre delle quote di costo di ricerca di pertinenza di queste ultime.

Il predetto Dicastero, con nota n. 395664 del 4 dicembre 1987, ha precisato che il rappresentante di cui all'art. 18 della più volte citata legge n. 613 si identifica, sostanzialmente, con l'operatore, esecutore del programma dei lavori, le cui spese possono essere sostenute dallo stesso a nome proprio e quindi con successiva rifatturazione da parte di questi nei confronti degli altri contitolari delle quote del costo di pertinenza di questi ultimi.

Soggiunge, altresì, detto Dicastero che, per stabilire se la società operatrice abbia in realtà agito in proprio oppure in nome e per conto delle altre società contitolari, le singole fattispecie vanno esaminate in concreto e sulla base dei contratti stipulati con i terzi.

Alla luce delle sopra esposte considerazioni resta, pertanto, chiarito, come già anticipato nella cennata conferenza dei Capi Compartimento, che:

a) nell'ipotesi di mandato con rappresentanza, la società operatrice (mandataria) agisce in nome e per conto delle altre società contitolari (mandanti) e gli effetti giuridici ed economici dei negozi giuridici posti in essere si producono pro-quota direttamente e retroattivamente nella sfera giuridica di queste ultime e, conseguentemente, la ripartizione dei costi effettuata dalla società operatrice alle altre società contitolari (rappresentate) viene a configurarsi quale regolamento di partite finanziarie e, come tali, fuori del campo di applicazione dell'IVA;

b) nell'ipotesi di mandato senza rappresentanza, la società operatrice (mandataria) agisce nei confronti dei terzi in nome proprio ed acquista i diritti ed assume gli obblighi derivanti dai negozi giuridici posti in essere senza la spendita del nome delle altre società contitolari (mandanti) con obbligo di trasferire in capo alle altre società contitolari i diritti e gli obblighi assunti in proprio, e, conseguentemente, ai sensi dell'art. 3, terzo comma, del decreto n. 633/72 il riaddebito dei relativi costi alle società mandanti sono soggette all'IVA;

c) nell'ipotesi di cui al punto *a)* i compensi percepiti dalla società operativa da parte delle altre società contitolari a fronte dell'incarico ricevuto sono in ogni caso assoggettabili all'IVA.

A soluzione, pertanto, della riserva fatta nell'ultima parte della citata circolare n. 69/87, gli uffici in indirizzo sono pregati di uniformarsi, nella loro attività di controllo, ai criteri sopra enunciati, valutando sulla base dei medesimi anche le eventuali iniziative già prese in via cautelativa ai sensi della circolare medesima.

Ris. 22 dicembre 1987, n. 460147, Direzione generale tasse. — ***Le prestazioni di vigilanza rese ai propri associati da un Consorzio costituito da proprietari di immobili urbani o rustici soggiacciono all'imposta***

Il Consorzio ....., costituito da proprietari e possessori di immobili urbani e rustici, ha fatto presente che rende ai propri associati un servizio di vigilanza ai sensi dell'art. 133 del T.U.P.S. approvato con R.D. 18.6.31, n. 773, a fronte del quale gli stessi pagano un contributo annuo proporzionato alla estensione di tale servizio ricevuto ed in rapporto alla condizione dell'oggetto sottoposto alla vigilanza.

In relazione a tale situazione l'istante ha chiesto di conoscere se tali contributi possono essere considerati fuori del campo di applicazione dell'IVA.

Al riguardo, sentito il parere espresso da codesto Ispettorato, la scrivente ritiene che i contributi in argomento rientrano nella sfera applicativa del tributo in quanto essi rappresentano corrispettivi di prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali ai sensi del combinato disposto del secondo e terzo comma dell'art. 4 del D.P.R. 26.10.72, n. 633 e successive modificazioni.

Né può dirsi che le prestazioni di servizi di vigilanza rese dal Consorzio in argomento possono rientrare nella disposizione di esenzione di cui all'art. 10, n. 26), del D.P.R. n. 633, così come modificato dalla legge n. 53 del 28.2.83, che ha convertito il D.L. n. 953 del 28.12.82, non trattandosi, nella specie, di prestazioni rese dalle guardie particolari giurate a norma del R.D.L. 26 settembre 1935, n. 1952.

Ris. 28 gennaio 1988, n. 461476. — *Contributi - Concessione a un consorzio verso prestazioni specifiche*

Il consorzio indicato in oggetto ha chiesto di conoscere il trattamento tributario, agli effetti dell'IVA, applicabile ai contributi che il Ministero della Pubblica Istruzione e gli altri soggetti consociati versano al medesimo a fronte del servizio di elaborazione dati.

Al riguardo si fa anzitutto rilevare che detto consorzio è stato costituito per iniziativa del Ministero della Pubblica Istruzione e, in forza di specifica concessione, dai rettori pro tempore delle Università di Bologna, Firenze, Padova e dal rettore dell'Istituto di economia e commercio e di lingue e letteratura straniere di Venezia.

Del consorzio fanno parte, oltre gli enti universitari che lo hanno promosso e di cui sopra è cenno, anche ogni altra università territorialmente interessata, previa deliberazione del Consiglio di amministrazione del consorzio, nonché ogni altro ente pubblico e privato che versi annualmente e per la durata del consorzio una somma pari almeno al 20% dei finanziamenti a favore del consorzio stesso (art. 2).

Scopo del consorzio è assicurare il funzionamento del Centro di calcolo elettronico, promuovere le condizioni atte a rendere accessibili al Ministero della Pubblica Istruzione e ad ogni consorziato i più avanzati mezzi di elaborazione automatica dei dati, coordinare ricerche intese ad archiviare il patrimonio e il programma di elaborazione, divulgare didatticamente l'utilizzo della elaborazione automatica (art. 3).

I consociati e il Ministero della Pubblica Istruzione hanno diritto di utilizzare l'unità centrale previo il solo addebito delle spese (art. 15).

Per l'espletamento della sua attività il consorzio utilizza, fra l'altro, i contributi specifici annualmente stanziati a suo favore dal Ministero, enti o privati.

Inoltre ogni università che entra a far parte del consorzio è tenuta al versamento di un contributo da stabilirsi dal Consiglio di amministrazione stesso (art. 16).

In base alle previsioni statutarie dianzi esposte, per risolvere il prospettato quesito, occorre procedere alla seguente distinzione:

a) somme che vengono erogate per acquisire la qualifica di consorziati o di associati ovvero che non siano erogate a fronte di prestazioni specifiche (artt. 2 e 16 dello statuto);

b) somme che vengono versate a fronte di utilizzazione di beni del consorzio (per esempio, art. 15) ovvero di prestazioni specifiche effettuate dal consorzio stesso.

Nel primo caso le predette somme sono fuori dell'ambito di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto oggettivo, mentre, nella seconda ipotesi, le somme devono essere assoggettate a detto tributo con la ordinaria aliquota del 18%. A fortiori sono poi da assoggettare all'IVA i corrispettivi pagati da terzi per l'utilizzazione del centro elettrocontabile.

Verbale Ispettorati compartimentali, 17 febbraio 1988, n. 1. — *Contributi - Erogazione da parte del Ministero della Pubblica Istruzione a Consorzi per la gestione di Centri Elaborazione Dati - Imponibilità*

In proposito, l'Ispettorato Compartimentale di Bologna ha fatto presente che il Consorzio in argomento è stato costituito per iniziativa del Ministero della Pubblica Istruzione al fine di assicurare il funzionamento del centro di calcolo elettronico, di promuovere le condizioni atte a rendere accessibili al Ministero stesso e ad ogni consorziato (università ed enti pubblici o privati) i più avanzati mezzi di elaborazione automatica dei dati, di coordinare ricerche intese ad arricchire il patrimonio e il programma di elaborazione, di divulgare didatticamente l'utilizzo della elaborazione automatica.

Per l'espletamento della sua attività il Consorzio utilizza le quote che ogni università o ente è tenuto a versare per far parte del Consorzio, i contributi che annualmente vengono versati dal Ministero, enti o privati, nonché gli addebiti di spesa che i consociati e il Ministero della Pubblica Istruzione sono tenuti a versare per l'utilizzazione del Centro elettronico.

Al riguardo, i presenti concordano sul fatto che per conoscere il trattamento, agli effetti dell'IVA, applicabile alle cennate somme che vengono versate al Consorzio occorre procedere alla seguente distinzione:

a) somme che vengono erogate per acquistare la qualifica di consorziati o di associati ovvero che non siano erogate a fronte di prestazioni specifiche;

b) somme che vengono versate a fronte di utilizzazione di beni del Consorzio stesso.

Nel primo caso le predette somme sono fuori dall'ambito di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto oggettivo, mentre, nella seconda ipotesi, le somme devono essere assoggettate al tributo con la ordinaria aliquota del 18%.

A *fortiori* sono poi da assoggettare all'IVA i corrispettivi pagati da terzi per usufruire dell'utilizzazione del Centro elettronico.

Ris. 28 giugno 1988, n. 550231, Direzione generale tasse. — *IVA - Associazioni - Riunione temporanea di imprese per l'esecuzione di lavori con mandato di rappresentanza conferito all'impresa capogruppo e autonomia amministrativa e contabile delle singole imprese*

La società C. S.p.A. ha fatto presente che con contratto di appalto stipulato in data 25 settembre 1985 l'Istituto per lo sviluppo urbanistico di ... ha affidato l'esecuzione di un lotto di lavori indivisibili, rientrante nel programma straordinario di edilizia pubblica ed opere integrative di cui alla legge 23 marzo 1982, n. 94, ad un gruppo di imprese, riunite ai sensi della legge 8 agosto 1977, n. 584, costituito da essa società C., impresa mandataria, dalla S. S.p.A. e dalla società A. S.r.l., tutto con sede in ...

Le dette imprese per l'esecuzione dei lavori hanno regolato i rapporti giuridici, tecnici ed economici sulla base di un mandato collettivo speciale posto in essere in data 8 luglio 1985, di un regolamento del mandato collettivo in data 20 luglio 1985, di una successiva pattuizione del 30 luglio 1985, con la quale sono state fissate le rispettive quote di partecipazione, ed infine di un contratto stipulato in data 30 agosto 1985 con il quale sono stati attribuiti alle imprese riunite taluni compiti specifici.

Precisa la società istante che dai citati atti posti in essere emerge in modo inequivocabile che ciascuna impresa esegue la propria quota di lavori in totale autonomia fiscale, gestionale ed operativa e con personale responsabilità in ordine alla perfetta esecuzione dei lavori a ciascuna affidati in base al citato regolamento, con il quale è stato tra l'altro stabilito che le imprese sopraindicate, costituenti il gruppo, partecipano all'esecuzione delle opere, senza creare una organizzazione comune nelle misure, rispettivamente, del 50 per cento, del 25 per cento e del 25 per cento.

In relazione a quanto sopra e tenuto conto del disposto dell'art. 22, ultimo comma, della citata legge n. 584 del 1977, le imprese, ai fini degli adempimenti prescritti dal titolo secondo del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, hanno adottato la seguente procedura:

A) distinta e separata acquisizione, da parte di ciascuna delle imprese riunite, dei beni e dei servizi inerenti l'esecuzione della propria quota di lavori e correlativa fatturazione, da parte dei fornitori, dei corrispettivi relativi nei confronti di ciascuna delle singole imprese;

B) contabilizzazione, da parte di ciascuna delle imprese, delle fatture ad essa individualmente intestate con conseguente separata rilevazione di tutti i costi relativi alla propria quota di lavori;

C) fatturazione di eventuali cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate, sulla base di quanto previsto dal richiamato regolamento, da parte di ciascuna delle imprese riunite nei confronti delle altre;

D) fatturazione da parte di ciascuna delle imprese riunite all'ente committente Istituto dei corrispettivi dell'appalto, in misura corrispondente all'anzidetta quota di partecipazione all'associazione, con separata rilevazione contabile di tutti i ricavi relativi alla propria quota di lavori.

Quanto sopra rappresentato, la società istante ha chiesto di conoscere se la procedura adottata sia conforme alle disposizioni recate dal titolo secondo del citato D.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento alle specifiche disposizioni contenute nella ripetuta legge n. 584 del 1977.

Codesto Ispettorato con la nota in riferimento, dopo aver analizzato le disposizioni contenute negli articoli 20 e 21 della citata legge n. 584 del 1977 concernenti, rispettivamente, la previsione che per l'esecuzione di opere pubbliche una impresa qualificata capogruppo, possa esprimere offerta in nome e per conto proprio e delle altre imprese dalle quali ha ricevuto mandato collettivo speciale con rappresentanza e l'assunzione della responsabilità solidale delle singole imprese, in ordine alla esecuzione dell'opera da realizzare, quale diretta conseguenza dell'offerta congiunta, ha posto particolare attenzione al disposto dell'ultimo comma del successivo art. 22 il quale testualmente recita che il rapporto di mandato (con rappresentanza) «non determina di per sé organizzazione o associazione fra le imprese riunite, ognuna delle quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione e degli adempimenti fiscali degli oneri sociali».

Dalle richiamate disposizioni della legge n. 584, a parere di codesto Ispettorato, emerge che il legislatore ha creato una figura, la riunione di imprese, cui ha voluto attribuire il crisma della assoluta trasparenza evitando, così, il sorgere di una entità che possa porsi come uno schermo tra le parti del rapporto contrattuale di appalto a divenire, così, titolare di rapporti giuridici.

La tesi troverebbe conferma nella formulazione letterale adottata dal legislatore con la riportata norma dell'art. 22, laddove viene ribadito che il rapporto di mandato non è tale, di per sé, da determinate organizzazione o associazione tra le imprese riunite. La disposizione, peraltro, non escluderebbe la nascita di un nuovo ed autonomo organismo ove le imprese, temporaneamente riunite, decidessero di instaurare un rapporto associativo che si differenzi dallo schema delineato dalla legge stessa.

A tal fine, ha osservato codesto Ispettorato, necessita l'ulteriore circostanza che «per la natura delle spese da eseguire, l'appalto non è separabile tra le varie imprese non potendosi attribuire a ciascuna di esse i costi ed i ricavi dell'opera».

Conclude codesto Ispettorato che nel caso prospettato con la citata istanza la procedura adottata sembra corrispondente in pieno a quella descritta nella ris. n. 384989 del 19 febbraio 1981 con la quale questo Ministero ha ritenuto che il rispetto dell'obbligo di distinta fatturazione e registrazione delle operazioni, relative all'assicurazione dei lavori di competenza delle singole imprese, sia determinante ai fini dell'inquadramento del raggruppamento di imprese nello schema normativo delineato della ripetuta legge n. 584 del 1977.

Esaminata la prospettata fattispecie lo scrivente, nel concordare con le considerazioni formulate da codesto Ispettorato in ordine alla problematica recata dalla legge n. 584/1977, ritiene opportuno dover evidenziare che l'elemento determinante per l'esistenza di un nuovo soggetto distinto dalle singole imprese formanti il gruppo, come tale titolare di autonomi rapporti giuridici ed economici, non è dato dalla circostanza che per la natura delle spese emerge l'impossibilità di attribuire a ciascuna impresa i costi ed i ricavi derivanti dall'esecuzione unitaria dell'opera, bensì dal fatto che le imprese raggruppate si comportino nella esecuzione dell'appalto in modo unitario ed indistinto, sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere. Né a tal fine assume determinante rilievo la circostanza che l'opera da eseguire abbia il carattere della indivisibilità oggettiva e funzionale, potendosi validamente realizzare, in una ripartizione percentuale dell'opera, la divisibilità contabile, tecnica e gestionale.

D'altra parte anche nel contesto della disciplina recata dalla legge in esame non può prescindersi dalla considerazione di diritto sostanziale che, vertendosi in tema di mandato con rappresentanza, si rendono comunque applicabili le disposizioni di carattere generale in materia di rappresentanza tra le quali essenziale quella recata dall'art. 1388 del codice civile in base alla quale «il contratto concluso dal rappresentante in nome e nell'interesse del rappresentato, nei limiti delle facoltà conferitegli, produce direttamente effetto nei confronti del rappresentato».

Alla stregua dei suesposti criteri di massima e delle considerazioni formulate da codesto Ispettorato, lo scrivente, esaminati gli atti trasmessi dalla società interessata in allegato alla istanza citata, ed in modo particolare il regolamento del mandato collettivo speciale sottoscritto dalle imprese riunite in data 20 luglio 1985, ritiene di poter affermare che nella fattispecie le imprese stesse, nell'esecuzione dell'appalto, si sono attenute allo schema delineato dalla ripetuta legge n. 584 e non hanno creato, quindi, un nuovo, autonomo soggetto titolare di rapporti giuridici, economici e conseguentemente fiscali.

L'art. 9 del regolamento prevede che «l'esecuzione dei lavori verrà ripartita tra le imprese costituenti il gruppo conformemente a quanto sarà deciso prima dell'inizio dei lavori». Il successivo art. 10 precisa che «ciascuna delle imprese deve provvedere alla gestione in proprio dei lavori ad essa affidati, assumendo la mano d'opera e procurandosi i mezzi, le forniture ed i finanziamenti a ciò necessari.

Delle obbligazioni nascenti dagli atti e contratti indicati dal comma precedente, risponde esclusivamente l'impresa che li ha posti in essere per l'esecuzione della sua quota di contratto.

Ciascuna impresa resta indipendente e conserva la propria autonomia nell'esecuzione, gestione e amministrazione della eventuale quota dei lavori di propria competenza e responsabilità e per tale quota assume tutti i rischi di carattere tecnico, economico, finanziario e fiscale conseguenti all'esecuzione del relativo contratto.

Pertanto le imprese si impegneranno per le quote di loro competenza a valutare e redigere i relativi preventivi tecnici, studiando le soluzioni più idonee per consentire l'effettuazione dell'attività e dei lavori. Resta inteso che le imprese, come sopra detto, saranno responsabili per le quote di rispettiva competenza e di loro valutazione diretta sotto l'aspetto sia tecnico, sia economico, non avendo diritto ad alcun altro compenso se non quanto previsto nei documenti contrattuali.

Pertanto le altre imprese non sono responsabili dei risultati di gestione che ottengono le singole imprese in relazione alle prestazioni di lavori e servizi da loro espletati».

Nell'art. 15 è previsto che «ciascuna impresa risponde di tutti i lavori che si è obbligata ad eseguire, anche se questi non siano stati riportati nelle disposizioni contrattualio».

La stessa previsione di rapporti economici intersoggettivi depone ancora nel senso che, nella fattispecie in esame, vi è stata chiara volontà da parte di ciascuna di esse di mantenere autonomia gestionale e fiscale.

Per effetto di quanto sopra il Ministero, conformemente a quanto chiarito con la richiamata nota n. 384989 del 19 febbraio 1981 emanata in occasione di analoga fattispecie ritiene che la procedura posta in essere dalle imprese riunite, come enunciata dalla istanza delle società C., sia regolare e conforme alle disposizioni contenute nel titolo secondo del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

Circ. 10 agosto 1988, n. 46/550752 del Ministero delle finanze. — *IVA - Effettuazione dell'operazione - Consorzi per l'esecuzione di opere pubbliche*

Con istanza diretta alla scrivente la Federazione italiana dei consorzi ed enti di industrializzazione ha fatto presente che, ai sensi della legge 29 luglio 1957, n. 634, i consorzi industriali a essa associati eseguono opere infrastrutturali quali acquedotti, fognature, strade, impianti tecnologici, con il finanziamento della Cassa per il Mezzogiorno.

È stato inoltre fatto presente che i predetti consorzi, come risulta dallo statuto allegato all'istanza, provvedono:

a) agli studi, ai progetti, alle proposte per promuovere lo sviluppo industriale nel comprensorio;

b) all'acquisto delle aree e immobili occorrenti per l'impianto delle singole aziende e per i servizi comuni;

c) all'esecuzione e gestione di opere, di attrezzature e di servizi di interesse e di uso comune ai sensi dell'art. 144, 1° comma, T.U. 30 giugno 1967, n. 1523, entro il suo comprensorio;

d) alla costruzione di rustici industriali ai sensi dell'art. 151, 1° comma del T.U. 30 giugno 1967, n. 1523;

e) a vendere o cedere in uso a imprese industriali le aree e gli immobili che il consorzio abbia a qualsiasi titolo acquisito;

f) a promuovere l'espropriazione di aree e immobili necessari ai fini dell'attrezzatura della zona e della localizzazione industriale ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 147 del citato T.U.;

g) ad assumere qualunque iniziativa idonea al raggiungimento dei fini istituzionali.

Ciò premesso, è stato chiesto di conoscere se l'IVA addebitata ai consorzi dalle imprese appaltatrici delle opere infratrutturali sopra descritte possa essere detratta dalla imposta dovuta sulle operazioni imponibili, poste in essere dai consorzi medesimi.

La questione posta presuppone però la soluzione del quesito a monte, se sia cioè legittima la fatturazione in capo al consorzio da parte delle imprese appaltatrici delle opere in discorso.

Anche il consorzio per l'area di sviluppo industriale della Sardegna centrale ha posto analogo e più articolato quesito chiedendo se sia corretto ritenere che:

a) qualora la concessione riguardi l'esecuzione di opere demaniali, i rapporti instaurati dai concessionari con gli appaltatori debbono intendersi equiparati a ogni effetto ai rapporti stabiliti direttamente con l'amministrazione concedente. In tale ipotesi, in conformità a quanto precisato con ris. min. 5 agosto 1974, n. 501983, la fatturazione da parte delle imprese appaltatrici deve essere riferita direttamente alla Cassa, con la conseguenza che il consorzio non potendo essere intestatario di tali fatture non ha diritto di portarsi in detrazione la relativa imposta sul valore aggiunto;

b) diversamente da questa ipotesi, potendosi parlare di proprietà da parte degli enti concessionari delle opere finanziate dalla Cassa – come implicitamente può evincersi dall'atto formale di trasferimento di alcune opere alla regione Sardegna – e considerato che la loro futura gestione e manutenzione è affidata al consorzio stesso, appare legittimo per l'istante riconoscere che l'atto di finanziamento non debba essere assoggettato ad IVA e che al consorzio competa il diritto di portare in detrazione l'IVA relativa alla fase di acquisizione dei beni e servizi nella realizzazione dell'opera pubblica, atteso che la fatturazione relativa dovrebbe essere dalle imprese esecutrici effettuata in testa al consorzio, proprietario e gestore dell'opera.

Sostiene infine l'istante che in entrambe le ipotesi sopra prospettate il momento impositivo, *ex* art. 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sorgerebbe al momento del pagamento dei corrispettivi alle imprese appaltatrici per l'esecuzione delle opere, anche quando anteriormente venga emessa la fattura.

Tanto premesso nell'ordine dei quesiti prospettati, il punto focale della problematica in rassegna deve recarsi nella valutazione degli effetti giuridici posti dall'atto di concessione.

Non sembra che attraverso la giurisprudenza e la letteratura si possa pervenire alla costruzione unitaria, della «concessione amministrativa» come ad una categoria giuridica alla quale possa riferirsi una disciplina uniforme.

La concessione corrisponde ad un ampio e generico *genus*, in quanto alla figura del concessionario può corrispondere una varietà di situazioni, di *status*, di tipologie giuridiche diversificate.

A seconda dei modi d'essere della «concessione», potremo avere la figura del delegato amministrativo, del sostituto, dell'incaricato di un pubblico servizio, dell'appaltatore (anche se su quest'ultimo punto esistono diversità di opinioni in dottrina).

Quello che comunque, unanimemente viene riconosciuto in dottrina è che la figura del concessionario non è sinonimo della figura dell'appaltatore.

Propedeutico per la qualificazione negoziale della concessione, è l'esame di volta in volta del contenuto della convenzione per la ricerca e l'individuazione degli aspetti qualificanti del rapporto concessorio.

Si avrà quindi la figura del concessionario/appaltatore quando a questi sia attribuito il compito della sola esecuzione materiale del lavoro e quando sia dedotto nel rapporto l'obbligo per il concessionario di eseguire un *opus* da consegnare al concedente o a un terzo.

Avremo invece, la figura del delegato amministrativo quando c'è un trasferimento di poteri, con attribuzione di rappresentanza, da parte della pubblica amministrazione nei confronti del concessionario.

Data la delicatezza delle attribuzioni conferite e la natura «pubblica» di questi poteri, per motivi istituzionali viene richiesto come requisito soggettivo che il concessionario sia un ente pubblico, in quanto solo tra gli enti pubblici può ipotizzarsi una capacità di rappresentanza.

Poiché nei casi in rassegna i Consorzi sono qualificati enti di diritto (art. 50 del T.U. 6 marzo 1979, n. 218) la figura della delega è astrattamente ipotizzabile.

Naturalmente nell'ipotesi di questa figura negoziale gli effetti dei rapporti creati con i terzi si produrranno direttamente sul concedente non essendo concepibile, nel quadro di questo specifico rapporto, che il concessionario possa diventare titolare di autonomi rapporti contrattuali con i terzi.

Da ciò discende che qualora nella concessione sia prevista l'estraneità del concedente rispetto ai rapporti giuridici posti in essere dal concessionario con i terzi non sarà ipotizzabile la figura giuridica del delegato amministrativo.

Pertanto in relazione a quanto fin qui evidenziato l'atto di concessione potrebbe riguardare l'affidamento di un appalto o il conferimento della delega amministrativa a seconda che siano presenti elementi caratterizzanti sopra delineati.

Possono però non ricorrere questi elementi per cui in mancanza di queste due figure negoziali residua esaminare quale possa essere il contenuto e gli effetti dell'atto di concessione.

Ferma quindi rimanendo, in via prioritaria, l'esigenza dell'esame concreto per vedere di volta in volta se è individuabile l'appalto o la delegazione amministrativa, ove non sia ipotizzabile nessuna di queste due figure, in via residuale rimane da stabilire a quale altra conclusione possa condurre l'analisi degli elementi contenutistici della concessione-tipo, nonché di quella particolare, intercorrente tra la Cassa per il Mezzogiorno e i consorzi ed enti di industrializzazione del Mezzogiorno.

Dovendosi pronunciare in tesi generale, in questa sede l'esame sarà circoscritto allo schema di concessione-tipo, salvo sempre a stabilire nel caso concreto se la convenzione particolare corrisponda o meno a quella disciplina nello schema tipo.

Gli aspetti più salienti di questo schema tipo, agli effetti dell'indagine in rassegna, possono così evidenziarsi:

All'art. 1, dopo aver previsto che l'oggetto della concessione è l'esecuzione delle opere previste nel provvedimento di concessione, viene stabilito che l'opera realizzata sarà trasferita a cura del concessionario entro sei mesi dal suo collaudo alla Regione interessata, ai sensi e per gli

effetti dell'art. 139 del T.U. della legge sugli interventi nel Mezzogiorno, approvato con D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218. Finché non interviene il trasferimento incombe sul concessionario l'onere della manutenzione.

Nell'ipotesi che destinatario dell'opera sia lo stesso concessionario questi, eseguendo la concessione, assume anche l'obbligo della gestione dell'opera.

Questo articolo mette in risalto un punto decisivo per la qualificazione negoziale della concessione anche se si ritiene che ciò non è sempre riscontrabile (acquisizione in proprietà dell'opera da parte del concessionario). Comunque è da escludere che tale intervento giuridico possa verificarsi quando l'opera da realizzare è di natura demaniale (strade, porti, ecc.).

Fuori da quest'ultima ipotesi o di altre particolari, sembra che l'opera da realizzare diventi di proprietà del concessionario, se è vero che questi, come risulta nell'articolo in rassegna, dovrà curare il trasferimento alla regione interessata.

All'art. 6, è stabilito che il concessionario agirà con i terzi e per conto proprio, rimanendo, quindi, estranea la Cassa per il Mezzogiorno a qualsiasi responsabilità nei confronti dei terzi.

Nell'ipotesi di una concessione che contenga una tale clausola è da escludere, quindi, che possa ricorrere la figura del delegato amministrativo.

Agli artt. 7 e 8 è previsto che l'onere finanziario per l'esecuzione dell'opera è sopportato dalla Cassa e, in particolare, che l'impegno finanziario della Cassa subirà una riduzione per effetto di qualunque causa che riduca l'importo delle spese sostenute dal concessionario, quindi anche nell'ipotesi della clausola «a corpo».

Altro punto qualificante del rapporto si rinviene all'art. 10 dove è disposto che le «somme erogate – ad eccezione delle sole spese generali che saranno direttamente accreditate al concessionario – verranno fatte affluire su un apposito conto corrente di gestione, intestato alla Cassa, ed istituito presso un idoneo istituto di credito» e che inoltre «la Cassa si riserva l'insindacabile potere di sospendere l'utilizzazione delle somme disponibili sul conto di gestione».

La disciplina dettata dall'art. 10 mette in risalto la natura giuridica dell'erogazione della Cassa, che si sostanzia in una messa a disposizione di fondi di gestione per essere utilizzati dal concessionario in relazione all'esecuzione dell'opera, ferma rimanendo la proprietà della Cassa sui fondi stessi e il suo diritto di sospenderne l'utilizzazione.

In questo tipo di concessione che contenga una tale clausola e sempre che non ci sia l'obbligo di consegnare l'*opus* alla Cassa o a terzi e sempre che la concessione non riguardi la realizzazione di opere demaniali – nelle quali ipotesi potrà di volta in volta configurarsi l'appalto o la delega amministrativa – è di tutta evidenza che l'erogazione di somme non ha natura di corrispettivo di un rapporto sinallagmatico, ma costituisce una semplice messa a disposizione di fondi, un finanziamento senza obbligo di restituzione.

La motivazione e giustificazione politica di tale modo di operare è data dalla conoscenza di due fattori: 1) trattasi sempre di opere pubbliche che interessano le collettività locali; 2) le concessioni vengono sempre date a soggetti dotati di affidabilità, a enti pubblici o consorzi di Comuni, Province, Camere di Commercio, che hanno il fine istituzionale di promuovere lo sviluppo industriale locale, creando le infrastrutture che possono favorire tale sviluppo.

Lo statuto tipo dei consorzi per le aree e i nuclei di sviluppo industriale del Mezzogiorno predisposto dal comitato dei Ministri per il Mezzogiorno con propria circ. 15 aprile 1969, n. 4450, prevede all'art. 1 che fanno parte del consorzio la Provincia, il Comune, la Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura e altri enti interessati.

La loro istituzione originaria è stata prevista dall'art. 21 della legge 29 luglio 1957, n. 634, da successive leggi riguardanti la disciplina di interventi per la promozione dello sviluppo industriale del Mezzogiorno.

La loro previsione è contenuta anche dall'art. 50 del D.P.R. 26 marzo 1978, n. 218, e da ultimo dalla legge 1° marzo 1986, n. 64.

Ad essi è affidata la realizzazione di opere infrastrutturali per favorire le iniziative di promozione industriale.

I progetti realizzati dai consorzi sono finanziati dalla Cassa.

Allo scopo di individuare e precisare gli elementi di carattere generale, e salvo sempre l'esame di ogni singolo caso concreto che si discosti dalla concessione tipo, giova anche soffermarsi su alcune clausole ricorrenti nella convenzione quali l'attribuzione al concessionario della funzione di stazione appaltante per l'esecuzione dell'opera pubblica, la circostanza frequente che la progettazione dell'opera proviene dal concessionario, nonché la clausola espressa che nei rapporti con terzi, appaltatori dell'opera, il consorzio agisce in nome e per conto proprio.

Occorre inoltre tenere presenti le disposizioni contenute nel testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno recate dal D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218, e segnatamente negli artt. 50, 51, 53 e 138.

L'art. 50 prevede che, allo scopo di fornire nuove iniziative industriali nel Mezzogiorno i Comuni, le Province, le Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura e gli altri enti interessanti possono costituirsi in consorzi con il compito di curare l'esecuzione delle opere pubbliche idonee a favorire la localizzazione industriale delle opere infrastrutturali.

I Consorzi, dichiara esplicitamente la norma, sono enti di diritto pubblico.

Il successivo art. 51 prevede che i piani regolatori delle aree e dei nuclei di sviluppo industriale sono redatti a cura dei Consorzi, e su loro richiesta (art. 53) il Prefetto ordina la pubblicazione dell'elenco dei beni da espropriare dei quali successivamente propone l'espropriazione.

Il 5° comma individua nel consorzio la ditta espropriante mentre il 7° comma lo autorizza a promuovere l'espropriazione di immobili, oltre che ai fini dell'attrezzatura della zona, anche allo scopo di rivenderli o cederli in locazione per l'impianto di nuovi stabilimenti industriali.

Il complesso delle norme previste dagli artt. 51 e 53 mette in evidenza la capacità di iniziativa dei consorzi, la loro idoneità ad essere intestatari degli immobili espropriati e il loro riconoscimento ad essere titolari di un'attività commerciale nella gestione dei beni espropriati oltre che nella gestione delle opere infrastrutturali realizzate.

Per quanto riguarda le modalità tecnico-giuridiche per procedere alla esecuzione delle opere di competenza della Cassa è importante notare come l'art. 138 del T.U., n. 218, sopra menzionato faccia una netta distinzione tra possibili strumenti:

a) al 1° comma è previsto l'affidamento ad organi dello Stato e ad aziende autonome statali e la concessione ad enti locali e ad altri enti di diritto pubblico ivi compresi i consorzi per le aree e i nuclei di sviluppo industriale. In particolare, poi, per le opere di sistemazione dei bacini montani può essere affidata l'esecuzione al Corpo forestale dello Stato (5° comma).

Per le opere che non siano eseguite con le menzionate modalità il 6° comma dispone:

b) che la Cassa «procede agli appalti a norma di legge».

Sembra che il legislatore nell'articolo in rassegna abbia voluto porre una netta differenziazione tra l'affidamento ad organi dello Stato e la concessione ad enti pubblici da un lato e dall'altro il ricorso all'appalto nelle ipotesi residuali.

Questa contrapposizione, anche se non è di per sé decisiva, può comunque concorrere alla conoscenza dell'orientamento di massima del legislatore nella problematica in discorso.

Dal complesso delle articolazioni sopra descritte, desunte dalla concessione tipo, dalle cause commentate ricorrenti, dalle disposizioni contenute nel menzionato testo unico delle leggi sugli interventi nel Mezzogiorno approvato con D.P.R. 9 marzo 1978, n. 218, può trarsi il convincimento, fatti salvi – giova sempre ripeterlo – casi particolari di concessione che presentano elementi che possano indurre a diversa valutazione giuridica, e fatta salva l'ipotesi della realizzazione di opere demaniali, per le quali va fatto un discorso a parte.

Per facilitare la soluzione del problema posto – l'individuazione negoziale della concessione tipo – è utile procedere prima all'esame di alcune ipotesi di concessioni per giungere, poi, in via residuale, alla conoscenza positiva della configurazione giuridica della concessione comunemente ricorrente tra Cassa e consorzio.

Ove sia prevista l'attribuzione di rappresentanza al concessionario e la traslazione degli

effetti dei rapporti da questi posti in essere con i terzi in capo alla Cassa concedente, saremmo allora in presenza di una delega amministrativa.

Se però, come sopra evidenziato, dall'esame del disciplinare della concessione tipo, ciò non si verifica è evidente l'impossibilità di ricorrere a questa figura negoziale.

Se poi, le opere pubbliche da realizzarsi con la concessione riguardano beni demaniali (strade, porti, ecc.) può alternativamente parlarsi di delega amministrativa o di appalto a seconda delle condizioni giuridiche contenute nella concessione.

Infine se l'opera da realizzare dovrà essere costruita su terreno della Cassa o di terzi è di tutta evidenza l'affidamento di un *opus* da consegnare alla Cassa o a terzi, per cui appare corretto intravedere nella concessione l'affidamento di un appalto.

Si chiede di conoscere come possa qualificarsi la concessione qualora debba escludersi il ricorso alle figure negoziali della delega amministrativa o dell'appalto per l'assenza dei presupposti giuridici e di fatto poc'anzi delineati (imputabilità alla Cassa dei rapporti con i terzi, compimento e consegna dell'*opus* alla Cassa o a terzi).

Prima di giungere alla conclusione torna utile riconsiderare gli elementi comunemente ricorrenti nella concessione tipo, come sopra già delineati.

Il consorzio presenta alla Cassa un progetto per la realizzazione di opere pubbliche nel Mezzogiorno. La Cassa, qualora approvi il progetto, accoglie la richiesta concedendo la concessione dell'esecuzione con finanziamento a suo carico, finanziamento che può essere «a corpo» o «a misura».

Il ricorso alternativo a una delle due clausole non ha di per sé rilevanza ai fini della qualificazione negoziale della concessione riguardando queste clausole soltanto modalità tecniche per la concessione e il controllo del finanziamento.

È vero che la concessione «a misura» ricorre normalmente nella delegazione amministrativa e quella «a corpo» nella concessione/appalto, ma queste clausole autonomamente considerate non possono autorizzare la configurabilità di tali negozi giuridici.

Poiché il risultato del conseguimento dell'opera è di comune interesse tra la Cassa, investita della funzione di carattere generale e quindi statuale di promuovere lo sviluppo nel Mezzogiorno e il consorzio deputato a individuare e gestire localmente questi poli di incentivazione industriale, le parti addivengono, *a latere* dell'atto concessivo, a una convenzione che si presenta come uno strumento e un supporto della stessa concessione, al fine di assicurare il raggiungimento dell'obiettivo che si pone come un punto di convergenza delle loro finalità istituzionali, generali della Cassa e particolari e concrete del consorzio.

Normalmente è inserita la clausola dell'estraneità della Cassa rispetto ai rapporti posti in essere dal concessionario con i terzi. A quest'ultimo viene affidata la progettazione, l'espropriazione dei terreni, l'esecuzione dell'opera e la direzione dei lavori e la funzione di stazione appaltante in nome e per conto proprio nei rapporti di appalto posti in essere tra il concessionario e le imprese incaricate dell'esecuzione dell'opera.

Questa è normalmente gestita, dopo la costruzione, dal concessionario.

L'opera tranne che non riguardi beni demaniali o casi in cui debba sorgere su terreni di terzi o della Cassa è normalmente realizzata su terreni di proprietà del consorzio per cui, essendo questi presunto proprietario e gestore effettivo dell'opera, è legittimo ritenere che il portatore dell'interesse particolare alla sua realizzazione sia il consorzio.

Per quanto riguarda questo particolare aspetto della proprietà delle opere realizzate dal Consorzio su terreni di sua proprietà è utile tenere anche presente due documenti provenienti uno dalla Cassa e l'altro dall'Assessorato all'industria della Regione Sardegna.

Con il provvedimento 16 ottobre 1980, n. 65552, la Cassa, nel disporre il trasferimento delle opere realizzate in concessione alla regione Sardegna, dichiara che «... per le medesime non si possa parlare di trasferimento vero e proprio, non essendovi alcun passaggio di proprietà, in quanto la Cassa è intervenuta a finanziare l'opera su terreno altrui senza acquistare la titolarità della stessa».

Del medesimo tenore è la nota 2305 del 13 marzo 1980 dell'Assessorato all'industria della regione Sardegna, nella quale si afferma testualmente: «... che essendo i consorzi proprietari delle aree su cui insistono le opere infrastrutturali, le medesime debbono essere considerate di proprietà dei consorzi esecutori».

Affinché possa ipotizzarsi una prestazione di servizi dal consorzio alla Cassa sarebbe necessario che l'attività del concessionario fosse rivolta a soddisfare un interesse immediato e patrimoniale del concedente.

Ciò può verificarsi, tra l'altro, quando è prevista nella concessione la «mera» esecuzione dell'opera con la sua acquisizione in capo al cedente o ad un terzo.

Ma quando ciò non si verifica – e siamo nella concessione tipo – non è giuridicamente possibile ravvisare una prestazione di servizio resa dal consorzio alla Cassa.

Nella concessione *de qua* la Cassa non realizza una finalità immediata e utilità di ordine patrimoniale ma svolge praticamente la funzione cui è stata deputata dall'ordinamento giuridico, che è quella di carattere generale di promuovere l'industrializzazione del Mezzogiorno.

Nella concessione tipo in discorso il beneficiario diretto e immediato dell'opera pubblica non è normalmente la Cassa, bensì il concessionario quando questi è proprietario del terreno, sul quale dovrà sorgere l'opera, della quale è presumibile ne acquisti la proprietà e della quale dovrà curare la gestione.

La Cassa persegue, quindi, un interesse mediato e collettivo, mentre appare decisivo rilevare che l'attività del consorzio non è disimpegnata al servizio della Cassa, ma di se stesso.

Il perseguimento delle concrete utilità patrimoniali connesse con la realizzazione del locale nucleo di promozione industriale è direttamente riconducibile allo specifico e concreto interesse del consorzio anche se ciò soddisfa in modo indiretto la funzione della Cassa che è quella di promuovere in generale lo sviluppo industriale del Mezzogiorno.

Appare corretto, quindi, poter affermare, sempre con riferimento di massima alla concessione tipo e salvo l'esame di particolari casi che l'attività del consorzio, dipendente dall'atto concessivo e dalla relativa convenzione strumentale, non possa ricondursi nell'alveo di un rapporto di appalto allorquando non sia possibile ravvisare l'assunzione o l'espletamento da parte del concessionario di un servizio in senso tecnico/giuridico, che presuppone, come è noto, l'insorgenza di un vincolo, quantomeno bilaterale, tra il soggetto tenuto all'*opus* e il soggetto beneficiario immediato di tale *opus*.

Con riferimento alle delimitazioni sopra descritte – assenza dell'appalto o della delega amministrativa – il finanziamento cui dà titolo l'atto concessivo non può conseguentemente essere considerato come corrispettivo poiché non esiste una prestazione di servizi cui possa essere contrapposto.

Il finanziamento risulta pertanto potersi considerare come una messa a disposizione di fondi per realizzare e coprire il costo dell'opera pubblica, una erogazione di somme a fondo perduto, senza il vincolo sinallagmatico e senza l'obbligo della relativa restituzione.

Per completare l'analisi del contenuto della concessione tipo bisogna inoltre valutare la previsione di alcune particolari clausole dedotte nella convenzione, riguardanti l'assunzione di particolari vincoli e garanzie da parte del concessionario, la vigilanza e i collaudi della Cassa, l'eventuale decadenza della concessione.

Tali condizioni, autonomamente considerate, non possono dare titolo alla configurabilità dell'appalto, ma sono riconducibili e si giustificano nell'ampio quadro di esigenze di controllo da parte della Cassa, la quale avendo erogato danaro pubblico ha l'obbligo e il diritto di assicurarsi che vengano rispettate le finalità del finanziamento.

Esaurito l'esame della configurabilità della concessione rimangono da considerare due punti ancora:

1) se e quando compete il diritto a deduzione dell'IVA a favore del consorzio;

2) quando sorge il momento impositivo – ex art. 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – avuto riguardo alle operazioni effettuate dalle imprese incaricate dell'esecuzione dell'opera.

Il diritto alla deduzione dell'IVA addebitata nelle fatture emesse da tali imprese deve ritenersi non possa competere al concessionario nelle ipotesi di delega amministrativa e tutte le volte in cui il consorzio non abbia la gestione delle opere costruite, come già precisato dallo scrivente con la menzionata ris. 6 agosto 1974, n. 501963. Fuori da queste ipotesi può affermarsi che l'IVA sugli acquisti di beni e servizi afferenti alle infrastrutture quali collegamenti ferroviari, fogne, illuminazione, ecc. è detraibile quando i beni vengono dati in gestione ai consorzi concessionari e da questi ultimi fatti utilizzare dietro pagamento di un corrispettivo.

Si precisa, infine, che nel complesso degli acquisti effettuati occorre distinguere quelli relativi all'esercizio di impresa da quelli che sono sprovvisti di tale concessione, in quanto, ai sensi del 1° comma dell'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, solo per i primi è legittimo il diritto alla deduzione dell'IVA.

Per quanto riguarda, infine, il momento impositivo di cui al punto 2) può agevolmente precisarsi che soltanto in caso di delega amministrativa torna applicabile il criterio previsto dall'ultimo comma dell'art. 6 del citato D.P.R. n. 633 in base al quale la cessione di beni e servizi allo Stato si intende effettuata al momento del pagamento dei relativi corrispettivi.

Fuori dell'ipotesi della delega torna applicabile il criterio ordinario previsto dal menzionato art. 6 in base al quale, per la cessione di beni, il momento dell'imposizione nasce all'atto del trasferimento, se si tratta di beni immobili, e all'atto della consegna o spedizione, se si tratta di beni mobili.

In alternativa a tali condizioni e quando anteriormente ad essi viene effettuato il pagamento dei corrispettivi nasce ugualmente il momento impositivo.

Per le prestazioni di servizi, invece, l'effettuazione dell'operazione agli effetti dell'IVA è collegata al pagamento dei corrispettivi.

Va infine precisato che quando indipendentemente dalle condizioni sopra descritte, viene emessa la fattura nasce ugualmente il momento impositivo, anche quando cioè ancora non sia intervenuto il trasferimento, la consegna del bene o il pagamento dei corrispettivi.

I criteri di ermeneutica contenuti nella presente circolare nella materia in rassegna devono intendersi formulati a integrazione e precisazione di quelli dettati con le risoluzioni ministeriali 5 agosto 1974, n. 501983 e 23 marzo 1977, n. 364495.

Ris. 29 novembre 1988, n. 550253. — *Consorzi - Rapporti tra appaltante, società consortile e imprese consorziate*

Con nota n. 460437 del 1° agosto 1987 la scrivente, in ordine a specifico quesito posto da professionisti interessati, ha chiarito quali sono gli obblighi fiscali da assolvere in relazione ad una fattispecie rappresentata, concernente l'ipotesi di una società consortile che ha assunto in proprio l'appalto per l'esecuzione di opere pubbliche, i cui lavori vengono eseguiti dal consorzio stesso con sostenimento dei relativi costi.

Con istanza del 23 febbraio 1988, l'Istituto, nel richiamare il contenuto della citata nota n. 460437, ha chiesto di conoscere il trattamento, agli effetti dell'IVA, dei rapporti posti in essere tra un consorzio, di cui allega lo statuto, e le imprese consorziate per l'esecuzione di opere pubbliche, già disciplinati, ai fini dell'imposizione diretta, dalla direzione generale delle imposte dirette con la risoluzione n. 9/888-85 del 30 maggio 1986.

La fattispecie ora sottoposta all'esame della scrivente concerne il caso di un consorzio che in nome proprio e per conto dei consorziati stipula il contratto di appalto con l'ente committente assumendo i conseguenti diritti ed obblighi, predispone ed organizza i mezzi necessari per l'esecuzione dell'opera, esegue l'opera avvalendosi della propria organizzazione, dei beni e servizi somministrati dai consorziati e di quelli forniti da terzi e ripartisce fra tutti i consorziati, in proporzione alle quote di partecipazione, i costi sostenuti per loro conto ed i corrispettivi conseguiti.

Nel caso prospettato il consorzio, avendo assunto l'appalto in nome proprio ma per conto delle imprese consorziate, agisce nella veste di mandatario senza rappresentanza nei rapporti con l'ente committente, con l'effetto che si rende applicabile, agli effetti dell'IVA, la specifica disciplina contenuta nell'art. 3, terzo comma, del D.P.R. n. 633/72 e come strumento organizzativo delle imprese consorziate per quanto attiene l'esecuzione dell'opera.

Pertanto, fermo restando che per la determinazione del reddito si applicano nella particolare fattispecie i criteri di contabilizzazione dei singoli componenti attivi e passivi, come chiarito con la richiamata nota della Direzione generale delle imposte dirette n. 9/888-85 del 30 maggio 1986, la scrivente ritiene, come ha già avuto modo di precisare in precedenti analoghi incontri, che agli effetti dell'IVA, il consorzio è tenuto ad assoggettare al tributo i corrispettivi riscossi dall'Ente committente, al pari delle imprese consorziate, quali mandanti, allorché ricevono dal consorzio stesso i corrispettivi di propria pertinenza.

Le operazioni di addebito nei confronti dei consorziati dei costi sostenuti dal consorzio per somministrazioni di beni e prestazioni di servizi resi sia da terzi che dai consorziati stessi per l'esecuzione dell'opera configurano, a loro volta, corrispettivi per operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA poste in essere dal consorzio nell'interesse delle società consorziate. Infatti le dette operazioni costituiscono presupposti per l'applicazione del tributo attesa la formulazione dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/72, che nella sua ampiezza attrae nella sfera impositiva del tributo ogni prestazione resa a fronte di un corrispettivo; anche se questo è parametrato al costo sostenuto per l'esecuzione delle opere.

Ris. 21 febbraio 1989, n. 550168. — *Consorzi - Ripartizione delle spese tra consorziati*

Il Consorzio per l'area industriale di ..., con istanza rivolta alla scrivente, ha fatto presente di avere come oggetto l'esecuzione, il mantenimento, la ricostruzione e l'esercizio di tutte le opere della rete stradale, elettrica, fognante e idrica, localizzate nel comprensorio di interesse consorziale, destinate all'uso comune tra i consorziati e ad un futuro uso pubblico. Il predetto oggetto riguarda inoltre l'esecuzione delle opere concernenti impianti e servizi di carattere generale afferenti il comprensorio suddetto, nonché la realizzazione delle altre opere contemplate dalla prevista convenzione con il Comune di ... e gli Enti tutori.

Il Consorzio ha specificato di provvedere in concreto alla progettazione, esecuzione, manutenzione e finanziamento:

1) delle opere che comunque ineriscono allo sviluppo, al miglioramento e al potenziamento del comprensorio;

2) delle opere, degli impianti e dei servizi prescritti della convenzione stipulata con il Comune di ... in data 18 luglio 1985, avente ad oggetto in particolare la realizzazione delle urbanizzazioni primarie e secondarie.

Nel perseguimento delle finalità istituzionali, il Consorzio agisce in nome proprio e nell'interesse dei consorziati, acquistando da terzi forniture di beni e servizi, in relazione alle quali riceve fatture con addebito IVA. A fronte di tali esborsi, il Consorzio suddetto ripartisce tra i consorziati, in proporzione delle rispettive quote di partecipazione, le spese sostenute.

Quanto sopra premesso, chiede l'istante di conoscere se l'operazione di riparto delle spese tra i consorziati debba considerarsi prestazione oggettivamente imponibile ai fini IVA, e come tale vada assoggettata al tributo.

Al riguardo, osserva la scrivente che elemento determinante, ai fini della individuazione del trattamento IVA applicabile alla fattispecie in argomento, è la configurazione dei rapporti giuridici tra il Consorzio istante e i singoli consorziati.

Poiché il Consorzio si pone quale soggetto autonomo, che agisce in nome proprio e nell'interesse dei consorziati, alla stregua di un mandatario senza rappresentanza, ne deriva che la fatturazione deve essere eseguita, da parte dei terzi che forniscono beni o prestano servizi, nei confronti del Consorzio stesso, il quale provvederà successivamente a ripartire tra i consorziati, pro-quota, gli oneri sostenuti. Di conseguenza il Consorzio, che paga l'IVA all'appaltatore a titolo di rivalsa, in una seconda fase deve emettere fatture nei confronti dei singoli consorziati, addebitando la relativa imposta, e ciò a norma dell'art. 3, 3° comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

A diversa soluzione dovrebbe addivenirsi – come già affermato dalla scrivente in altre occasioni – qualora il Consorzio, in forza di una diversa disposizione statutaria o di un'apposita delibera da parte di consorziati, fosse chiamato ad operare in nome e per conto dei consorziati stessi, in veste cioè di mandatario con rappresentanza. In tale ipotesi i terzi fornitori di beni o prestatori di servizi, in relazione alle operazioni effettuate nei confronti del Consorzio, dovrebbero fatturare direttamente in capo ai consorziati, in proporzione delle rispettive quote di partecipazione.

Attesa, comunque, la attuale configurazione giuridica del Consorzio in oggetto – che agisce, come sopra detto, in nome proprio e per conto dei consorziati – devesi ribadire che l'operazione di riparto tra i partecipanti delle spese sostenute dall'ente costituisce prestazione oggettivamente imponibile ai fini IVA, e come tale da assoggettare al tributo.

Ris. 24 febbraio 1989, n. 651129. — *Soggetti di imposta - Ente per l'erogazione di acque*

La Guardia di finanza di ... ha contestato all'Ente indicato in oggetto alcune violazioni in materia di imposte dirette. Inoltre ha presentato rapporto all'Autorità giudiziaria per violazione dell'art. 1, quinto e sesto comma, del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni nella legge 7 agosto 1982, n. 516.

Il tribunale penale di ..., con sentenza n. 472 del 12 gennaio 1988, passata in giudicato, ha peraltro assolto il presidente dell'Ente nel presupposto che l'... non è un ente pubblico economico e quindi non era obbligato – come si legge nella motivazione della sentenza – «alla tenuta dei libri e delle scritture contabili di cui alle prescrizioni delle leggi tributarie e del codice civile per le società commerciali».

Preso atto della sentenza suddetta, l'Ufficio IVA di ..., con processo verbale del 15 settembre 1988, ha contestato all'..., per gli anni dal 1983 al 1987, la illegittima detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti. Ha osservato in proposito l'Ufficio che se l'Ente in questione – come afferma il Tribunale – non è obbligato alla tenuta dei libri e delle scritture contabili prescritti dalle leggi tributarie non può ravvisarsi nei suoi confronti la sussistenza del presupposto soggettivo per l'applicazione dell'IVA. Di conseguenza ha ritenuto di dover procedere al recupero dell'imposta già rimborsata negli anni sopra indicati ed all'irrogazione delle relative sanzioni.

Al riguardo codesto Ispettorato, nel riferire la questione alla scrivente, ha espresso l'avviso che l'... sia da considerare soggetto di imposta per l'attività svolta nello specifico settore della raccolta e distribuzione di acqua. A norma dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, infatti, gli enti pubblici o privati, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, acquistano la veste di soggetti di imposta per le cessioni di beni di natura commerciale a nulla influendo la circostanza che gli enti stessi perseguano o meno fini di lucro.

Resta peraltro da stabilire, sempre ad avviso di codesto Ispettorato, se l'organo tributario (Ufficio o Commissione) debba ritenersi o meno vincolato – a norma dell'art. 12 del D.L. n. 429/82 – al giudicato penale anche quando il fatto dedotto, vertendo, come nel caso in esame, sulla soggettività o meno dell'Ente agli obblighi di imposta, concluda con l'escluderne la soggettività tributaria.

A sua volta la parte, con istanza del 4 ottobre 1988 indirizzata a questa Direzione generale, ha sostenuto che l'attività di distribuzione delle acque, svolta nell'adempimento dei propri compiti istituzionali, è da considerarsi in ogni caso commerciale come può desumersi dall'art. 4, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972. In sostanza si tratta di operazione oggettivamente assoggettata ad IVA, indipendentemente dalla natura giuridica del soggetto che la effettua.

Esaminata la questione proposta si osserva che, effettivamente, la disposizione sopracitata pone una presunzione assoluta di commercialità relativamente ad una serie di operazioni tra le quali, alla lettera *b)*, è indicata la erogazione di acqua. Tale attività deve quindi sempre considerarsi effettuata nell'esercizio di impresa anche se gli utenti (nella specie, i Comuni), non dovessero corrispondere alcun corrispettivo specifico.

Per quanto riguarda poi gli effetti della sentenza del Tribunale di ..., occorre tener presente che – in base all'art. 12, primo comma, del D.L. n. 429/82 – gli Uffici finanziari sono vincolati al giudicato del giudice penale per quanto concerne i «fatti materiali» che siano stati oggetto del giudizio.

Nella fattispecie, peraltro, il giudice non ha fondato la propria decisione sulla affermazione o negazione di fatti materiali ma – prendendo atto del carattere sostanzialmente marginale dell'attività di distribuzione dell'acqua rispetto a tutte le altre incombenze dell'... – ha risolto la controversia in base alla interpretazione della legge. Per di più, nel corso del giudizio, non sono emersi fatti giuridicamente rilevanti dei quali l'Ufficio IVA non fosse già a conoscenza.

Tanto premesso, si ritiene che la sentenza in argomento non possa avere l'efficacia vincolante prevista dal già citato art. 12 del D.L. n. 429/82.

Circolare dell'Ispettorato compartimentale tasse per il Lazio n. 71/4/362 del 30 marzo 1989. — *Verbale n. 3/1988 - Riunione compartimentali tasse 28, 29 e 30 settembre e 1° ottobre 1988 - Parte relativa ai problemi IVA - Contributi ai consorzi di bonifica, irrigazione e miglioramento fondiario*

Su questo punto, è stato chiesto di precisare se siano imponibili o meno all'IVA i contributi versati ai consorzi di bonifica, ai consorzi di miglioramento fondiario e a quelli d'irrigazione.

Al riguardo, i presenti osservano che la legge 28 febbraio 1983, n. 53 stabilisce che «i contributi imposti dai consorzi di bonifica ... non costituiscono, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, corrispettivi per prestazioni di servizi svolte nell'esercizio di attività commerciali...».

Tale disposizione agevolativa non risulta applicabile ai consorzi di miglioramento fondiario e ai consorzi di irrigazione, i quali, per l'esistenza di considerevoli differenze strutturali e funzionali, non sono assimilabili ai consorzi di bonifica. Infatti, mentre questi ultimi perseguono una finalità di trasformazione integrale del territorio, i consorzi di miglioramento fondiario e i consorzi irrigui hanno come obiettivo il potenziamento e il coordinamento delle produttività dei singoli fondi, mediante l'esecuzione, la manutenzione e la gestione di opere di miglioria.

Sul tenore letterale della norma summenzionata tutti i presenti sono d'accordo: il riferimento, circoscritto ai consorzi di bonifica, denunzia la volontà del legislatore di escludere dal campo di applicazione dell'IVA soltanto i contributi corrisposti ai predetti consorzi e non anche quelli dovuti ad altri tipi di consorzi.

Pertanto, esclusa l'applicabilità della suddetta legge n. 53/83 ai contributi riscossi dai consorzi di miglioramento fondiario e irrigui, occorre, al fine di stabilire se i cennati contributi siano assoggettabili all'IVA, considerare se l'attività cui ineriscono questi contributi possa considerarsi o meno commerciale ai fini della soggettività d'imposta.

Poiché i cennati consorzi provvedono istituzionalmente alla costruzione, alla manutenzione e alla gestione di impianti, nonché all'irrogazione dei fondi, si deve rilevare che l'attività da essi esercitata va considerata senz'altro commerciale, in virtù dell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Conseguentemente, i consorzi in argomento sono soggetti d'imposta e i contributi da essi riscossi, ponendosi come veri e propri corrispettivi afferenti le prestazioni di servizi rese dall'ente ai propri consorziati, devono essere assoggettati al tributo.

A queste conclusioni pervengono unanimemente i presenti.

Ris. 16 maggio 1989, n. 550763, Direzione Generale Tasse. – *Associazioni - Riunione temporanea di imprese per l'esecuzione di lavori: trattamento tributario ai fini IVA applicabile secondo le varie fattispecie possibili*

Con istanza diretta alla scrivente, l'Impresa edile F.G. – quale capogruppo dell'associazione temporanea di imprese costituita ai sensi degli artt. 20, 21, 22 e 23 della legge 8 agosto 1977, n. 584 – ha fatto presente di aver preso in appalto, per sé e per le altre imprese riunite, i lavori di costruzione di parte della rete idrica del Comune di ...

Ciò premesso ha chiesto di conoscere se la riunione temporanea d'impresa, nel caso di specie, possa essere considerata un organismo unitario avente autonoma soggettività tributaria, ovvero le imprese associate abbiano conservato autonomi rapporti giuridici nella esecuzione dell'opera assunta in appalto e nei rapporti con i terzi.

Al riguardo si fa presente che con la declaratoria n. 550231 del 28.6.88, la scrivente ha chiarito il trattamento tributario applicabile, agli effetti dell'IVA, alle varie fattispecie riconducibili nella previsione di cui alle legge 8 agosto 1977, n. 584, come integrata dalla legge 8 ottobre 1984, n. 687.

In tale sede è stato precisato che «l'elemento determinante per l'esistenza di un nuovo soggetto distinto dalle singole imprese formanti il gruppo, come tale titolare di autonomi rapporti giuridici ed economici, non è dato dalla circostanza che per la natura delle opere emerge l'impossibilità di attribuire a ciascuna impresa i costi ed i ricavi derivanti dall'esecuzione unitaria dell'opera, bensì dal fatto che le imprese raggruppate si comportino, nell'esecuzione dell'appalto, in modo unitario ed indistinto sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti di terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere».

Alla stregua delle suesposte considerazioni l'Ufficio IVA competente vedrà, dall'esame dei rapporti giuridici ed economici posti in essere dall'associazione temporanea, nonché dalle singole imprese associate, se nel caso di cui trattasi il rapporto di mandato abbia lasciato inalterate le autonomie delle singole imprese ai fini della gestione e degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali, secondo lo schema delineato dall'art. 22, ultimo comma, della citata legge n. 584 del 1977, ovvero abbia determinato il nascere di una autonoma organizzazione, titolare dei rapporti giuridici ed economici. La formulazione della richiamata disposizione «il rapporto di mandato non determina *di per sé* organizzazione o associazione tra le imprese riunite ...» ipotizza infatti anche la possibilità che il mandato non faccia sorgere un nuovo soggetto.

Ris. 5 luglio 1989, n. 550341, Direzione Generale Tasse. — *Assoggettabilità all'IVA dei contributi versati dai consorziati per le spese di erogazione di acqua ad uso irriguo - Esclusione dal campo di applicazione dell'IVA dei contributi per spese generali di amministrazione e di impianto*

Sono state chieste delucidazioni sul trattamento IVA da riservare ai contributi versati dai consorziati ad un consorzio avente ad oggetto distribuzione di acqua ad uso irriguo.

L'istante ha fatto presente che alcuni coltivatori diretti, concordata la trivellazione di un pozzo semiartesiano, hanno costituito un consorzio avente ad oggetto la progettazione, la realizzazione e la successiva gestione dell'impianto di emungimento e della rete di distribuzione dell'acqua. Ultimate le opere, il Consorzio provvede attualmente alla distribuzione dell'acqua, alla manutenzione ed alla sorveglianza degli impianti.

Le spese relative all'amministrazione dell'Ente, alla manutenzione e all'esercizio degli impianti sono ripartite tra i consorziati in proporzione alla quantità d'acqua consumata.

Quanto sopra premesso, ha chiesto l'istante di conoscere:

1) se il Consorzio in argomento devesi considerare soggetto IVA;

2) se i contributi versati dai consorziati per le spese di erogazione dell'acqua vadano assoggettati all'IVA, e, in caso affermativo, quale sia l'aliquota applicabile;

3) se i contributi versati dai consorziati a fronte delle spese generali di amministrazione e di impianto siano imponibili, agli effetti dell'IVA.

Al riguardo osserva la scrivente, in relazione al primo quesito, che il Consorzio in argomento senz'altro devesi considerare soggetto d'imposta ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 26.10.72 n. 633, attesa la commercialità dell'attività da esso abitualmente posta in essere.

Per quanto concerne il secondo quesito, ritiene la scrivente che i contributi versati dai consorziati a fronte della distribuzione d'acqua, avendo natura di veri e propri corrispettivi, vadano regolarmente assoggettati all'IVA, con aliquota del 9%.

Diversamente devesi invece ritenere, per quanto riguarda i contributi di cui al punto 3), versati dai soci al Consorzio per spese generali d'impianto, di amministrazione e di manutenzione. Tali contributi, poiché non sono configurabili quali corrispettivi afferenti specifiche prestazioni, restano al di fuori del campo di applicazione dell'IVA.

Ris. 19 luglio 1989, n. 665598, Direzione Generale Tasse. — *Consorzio tra società privata e alcuni Comuni per la depurazione delle acque - Le quote trasmesse dai Comuni per rimborso spese alla società che gestisce l'impianto non soggiacciono all'IVA*

Con processo verbale redatto in data 14.10.88, il Comando Nucleo P.T. della Guardia di Finanza di ... ha constatato, tra l'altro, a carico del Consorzio indicato in oggetto – costituito in data 2.11.83 fra i Comuni di S.C.F. e il Consorzio Depuratore di S. S.p.A. – talune infrazioni in materia d'imposta sul valore aggiunto. In particolare ha ravvisato, per gli anni dal 1984 al 1988, la mancata fatturazione, registrazione e dichiarazione – ai sensi degli artt. 3 e 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – degli accreditamenti relativi ai canoni riscossi dai comuni consorziati per il servizio di depurazione delle acque reflue, sia civili che industriali, derivanti dalla fognatura comunale.

L'ipotizzata violazione – a parere dell'Organo verbalizzante – sarebbe dovuta all'erronea interpretazione data dalla parte alla circolare n. 8/4/4675 del 10.12.81 della Direzione Generale della Finanza Locale – interpretazione confortata anche da un parere dell'Ufficio IVA di ... datato 18.1.1985 – secondo cui il «canone o diritto» previsto dagli artt. 16 e 17 della legge 10.5.76, n. 319, come sostituiti dall'art. 3 del D.L. 28.2.1981 n. 38, convertito, con modificazioni, nella legge 23.4.1981, n. 153, sarebbe un vero e proprio tributo locale versato da cittadini e imprenditori utenti ai rispettivi comuni e da questi girati al Consorzio.

E ciò nella considerazione – sempre a giudizio dei verbalizzanti – che la richiamata circolare fa riferimento a «prestazioni di servizi che rientrano nei compiti istituzionali dell'Ente pubblico», circostanza questa che nella specie non si verifica essendo il servizio in parola gestito da un ente privato.

Tali affermazioni, però, contrastano con quelle contenute in un precedente processo verbale redatto dallo stesso Nucleo P.T. in data 28.7.88 e trasmesso all'Ufficio IVA di ... col foglio del 30 luglio 1988.

L'Ufficio – con nota del 18.10.88, inviata alla scrivente tramite codesto Ispettorato Compartimentale ed emanata su sollecitazione del suddetto Consorzio (vedi istanza del 9.9.88) – non ha confermato il parere precedentemente espresso in data 18.1.85, affermando al contrario che l'istante non sembra essere assimilabile alla figura di «ente gestore» cui fa riferimento la legge, essendo in realtà una società di diritto privato assuntrice (per concessione e/o appalto) di un servizio pubblico, sicché le somme alla stessa trasmesse dai comuni, che riscuotevano anche i canoni di fognatura, costituiscono corrispettivi soggetti all'IVA, sussistendone i presupposti soggettivi e oggettivi previsti dalla legge.

Codesto Ispettorato – nel trasmettere la nota del 18.10.88 dell'Ufficio IVA di ... e l'istanza con cui il contribuente solleva eccezioni in merito alle conclusioni cui sono pervenuti i verbalizzanti e successivamente il medesimo ufficio – esprime l'avviso che nel caso in esame si possa prescindere dall'applicazione delle sanzioni, recuperandosi la sola imposta, atteso che il Consorzio verbalizzato è stato indotto all'errore dallo stesso Ufficio IVA con la nota del 18.1.85 sopra richiamata e tenuto altresì conto della personalità dell'autore della violazione.

La parte con apposite istanze e memorie ha sollevato eccezioni in ordine alla fondatezza dei rilievi elevati dall'Organo verbalizzante, sostenendo che:

– nella specie non si è in presenza di una vera e propria società consortile costituita sotto forma di società per azioni, per la mancanza di uno degli elementi essenziali per la sua costituzione: la divisione degli utili fra i soci (art. *ex* art. 2247 del codice civile);
– una riconferma di ciò si ritrova nella decisione della Suprema Corte di Cassazione del 14.10.58, n. 3251;
– in una società consortile costituita *ex* art. 2615-*ter* del codice civile possono partecipare solo le società previste nei capi III e seguenti del titolo V del codice civile (artt. 2291 e seguenti) e non i comuni che sono enti pubblici territoriali;
– né si è in presenza di un'associazione, in quanto la società di capitale (come lo è il Consorzio di S. S.p.A., partecipante alla costituzione del Consorzio istante) non possono, com'è noto, farne parte;

– si è, quindi, in presenza di una fattispecie complessa nella quale convergono un consorzio intercomunale atipico, costituito ex art. 6 della legge n. 319 del 1976 (ciò trova conferma espressa nell'art. 1 dell'atto costitutivo del Soges, ora Aquarno, nel quale si richiama appunto anche la legge 24.12.79, n. 650, che nel modificare il predetto articolo stabilisce, tra l'altro, che i servizi di depurazione delle acque usate possono essere gestiti anche da consorzi intercomunali) ed un contratto di collaborazione con obbligo di fare, senza corrispettivo, da parte del Consorzio di S. S.p.A.;
– in conseguenza, i «canoni o diritti» relativi alla depurazione delle acque, riscossi dai comuni consorziati, non sono assoggettabili all'IVA, non solo perché essi appartengono al *genus* delle entrate tributarie, come precisato nella circolare del 10.12.81, n. 4/4675 della Direzione Generale del Finanza Locale, ma anche perché il loro ipotetico assoggettamento al tributo comporterebbe una violazione al disposto dell'art. 17 della legge n. 319 del 1976, dal momento che i comuni dovrebbero riscuotere dagli utenti un «canone» che, se maggiorato dall'imposta, risulterebbe superiore al tetto massimo stabilito per legge e sarebbe altresì in contrasto con la considerazione che l'IVA, per definizione, deve gravare sul consumatore finale, per cui se essa dovesse essere pretesa dai comuni da parte del Consorzio intercomunale, essi assumerebbero la veste di consumatori finali in quanto non potrebbero recuperarla.

Al riguardo la scrivente ritiene che le eccezioni di parte siano meritevoli di considerazione per le seguenti osservazioni di merito.

Va rilevato, anzitutto, che la convenzione stipulata tra i comuni sopra citati e il consorzio istante per la gestione del servizio di depurazione delle acque *reflue trae* ordine dall'attuazione delle norme contenute nella legge 10.5.76, n. 319 e successive integrazioni e modificazioni, sicché per una corretta soluzione della prospettata questione non si può prescindere dalla disamina di quelle disposizioni che in particolare trattano la disciplina della depurazione delle acque di rifiuto degli impianti civili e industriali.

L'art. 6 della richiamata legge, al primo comma, prevede che «*I servizi pubblici* di acquedotti, fognature, *depurazione delle acque usate* ... sono gestiti da comuni o da consorzi intercomunali».

Il successivo art. 16 – come sostituito dall'art. 3 del D.L. n. 38 del 1981 e integrato dalla legge di conversione n. 133 del 1981 e integrato dalla legge di conversione n. 133 del 1981 – dispone che «Per i servizi relativi ... la depurazione e lo carico delle acque di rifiuto ... è dovuto agli *enti gestori* dei servizi *un canone o diritto secondo apposita tariffa*. I relativi proventi sono ripartiti tra gli enti gestori dei rispettivi servizi. La tariffa è formata dalla somma di *due parti*, corrispondenti rispettivamente al servizio di fognature ed a quello di depurazione».

Infine l'art. 17-*bis* – aggiunto dal D.L. n. 38 del 1981 – all'ultimo comma prevede: «Qualora i *servizi di fognatura e di depurazione siano gestiti da enti diversi* (come nel caso in esame), il canone o diritto è applicato e riscosso dall'ente che gestisce il servizio di fognatura (nella specie, ciascun comune consorziato), il quale provvede ad attribuire *la parte* relativa al servizio di depurazione all'ente che gestisce quest'ultimo servizio».

Da tale quadro normativo emerge in modo chiaro – come d'altronde ha precisato la consorella Direzione Generale per la Finanza Locale nella circ. n. 8 del 10 dicembre 1981 – che i «canoni» riscossi per la depurazione delle acque sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA qualora le prestazioni vengano effettuate da *enti pubblici* nell'ambito dei loro fini istituzionali.

Per vedere quindi se, nella fattispecie, tale condizione si verifica occorre esaminare la dinamica degli atti posti in essere dalle parti interessate, perché una corretta applicazione dell'imposta ai casi concreti non può prescindere dalla ricerca circa l'intrinseca natura del contratto, considerando lo scopo perseguito dalle parti e gli effetti giuridici che esse avrebbero voluto se avessero conosciuto cause di nullità (vedi artt. 1362, 1367 e 1424 del codice civile).

In proposito si rileva che il Consorzio depuratore di S. S.p.A. ha partecipato con alcuni enti pubblici territoriali alla costituzione di una società consortile *ex* art. 2615-*ter* del codice civile;

circostanza questa che appare inammissibile sotto il profilo strettamente giuridico, posto che ad una siffatta società possono solo partecipare le società commerciali previste nei capi III e seguenti del titolo V del codice civile (art. 2291 e seguenti).

In effetti la chiara formulazione letterale dell'art. 2615-*ter* del codice civile non lascia dubbi di sorta: il richiamo esplicito a determinate società esclude chiaramente che i comuni, quali enti pubblici territoriali, possano partecipare ad una società consortile.

Né, d'altra parte, può dirsi che si è in presenza di un vero e proprio contratto di società, poiché, nell'atto costitutivo del Consorzio, è stato previsto espressamente il divieto di distribuzione degli utili, mentre l'art. 2447 del codice civile prevede come elemento essenziale per la valida configurazione di un contratto di società la divisione degli utili.

Considerato, poi, che non si è neppure in presenza di un'associazione, in quanto ad essa non possono partecipare società di capitali, come il Consorzio di S. S.p.A., la parte deduce – sembra con fondatezza – che la convenzione stipulata tra i comuni suddetti e quest'ultimo Consorzio realizza una fattispecie complessa nella quale confluiscono un «consorzio atipico intercomunale» costituito *ex* art. 6 della legge n. 319 del 1976 per la gestione della depurazione delle acque e un contratto di collaborazione con obbligazione di fare, nei confronti di detto atipico consorzio, senza diritto ad alcun corrispettivo, per il Consorzio di S. Quest'ultima circostanza dovrà però essere appurata in concreto, atteso che si ha servizio gratuito solo se si accerta che il Consorzio per ultimo citato non ha ricevuto parte dei canoni riscossi dai comuni. In caso contrario, infatti, l'importo eventualmente riscosso dal Consorzio di S. S.p.A. va assoggettato ad IVA.

L'istante conclude affermando che i comuni consorziati – stando un preciso obbligo di legge – riscuotono i «canoni» sia dei servizi di fognatura che quelli di depurazione delle acque, anche se sotto la veste di «consorzio intercomunale atipico», sicché la quota parte relativa a quest'ultimo servizio trasmessa dai comuni stessi a detto consorzio intercomunale non può ritenersi assoggettabile all'IVA, anche perché retrocessi a titolo di rimborso spese.

A parere della scrivente, gli effetti giuridici connessi alla situazione di fatto prospettata dalla parte sembrano condivisibili, ove – beninteso – non sussistano altri elementi che possano corroborare la tesi opposta della configurazione di un reale e valido contratto di società.

È noto, infatti, che sorge un problema di qualificazione giuridica di un contratto quando c'è uno scarto tra il *nomen juris* dato dalle parti al contratto e *l'effettivo* contenuto di questo.

Tale «scarto» sembra riscontrabile nella fattispecie in esame, se si considera che – come dichiarata dalla Corte di Cassazione (sent. n. 3251 del 14.10.58) – un società con clausola statutaria che vieta la distribuzione degli utili non può considerarsi tale per la mancanza di uno degli elementi essenziali per la sussistenza giuridica di siffatto contratto: la ripartizione – appunto – degli utili tra i soci.

Fondata appare anche la tesi – come sopra osservato – della non configurabilità, nella specie, di una società consortile, posto che l'art. 2615-*ter* esclude che in tale tipo di società possa partecipare un ente pubblico territoriale.

In ogni caso si osserva che lo statuto del «Consorzio A.», non solo non prevede una remunerazione per la parte privata incaricata di effettuare il servizio in questione, ma anzi all'art. 18 stabilisce espressamente che nel caso in cui i contributi riscossi dai comuni non siano sufficienti a coprire le spese di gestione del servizio la residua somma rimarrà a carico del Consorzio di S. S.p.A. (parte privata aderente, in veste di collaboratrice, al consorzio atipico).

Dalle norme statutarie si evince, quindi, che il Consorzio A. non svolge alcuna attività esterna e che la prestazione di servizio eseguita dalla parte privata costituisce adempimento dell'obbligo sorto all'interno del rapporto consortile, prestazione che, se effettuata a titolo gratuito, non risulta assoggettabile ad IVA.

Pertanto l'Ufficio IVA di ... titolare del potere di accertamento – qualora non sussistano altri elementi che possano avvalorare la tesi dei verbalizzanti, potrà emettere i provvedimenti di competenza in armonia con le determinazioni sopra riportate, verificando in particolare se la parte privata del consorzio, a fronte delle prestazioni effettuate, abbia ricevuto sotto altra forma un qualche compenso che, in tal caso, risulterebbe invece assoggettabile al tributo.

Ris. 6 dicembre 1989, n. 323676. — *Terremoto - Associazione temporanea di imprese - Criteri di ripartizione dei corrispettivi, fatturazione ed aliquote*

Il Consorzio Edile di Ricostruzione ... ha fatto presente che tra le proprie finalità istituzionali ha quella di assumere da Enti pubblici e privati appalti per la realizzazione di lavori edili in genere che vengono eseguiti direttamente o assegnati per la relativa esecuzione ai propri soci rappresentati da cooperative di produzione e lavoro o da enti cooperativi ovvero da imprese singole ed associate.

Precisa l'istante che quale socio del ... ha ricevuto da quest'ultimo in assegnazione, tra l'altro, l'esecuzione di lavori relativi alla costruzione di alcuni dei 354 alloggi da realizzare ai sensi della legge 219/81 nell'ambito del programma straordinario di edilizia economica e popolare nel comune di Potenza colpito dal terremoto del 1980.

Il predetto ... a sua volta partecipa, giusta mandato collettivo con rappresentanza, all'Associazione temporanea di imprese costituita appositamente ai sensi dell'art. 20 della legge n. 584/77 per la realizzazione del citato programma di edilizia residenziale da eseguire in regime di concessione. Delle opere che formano oggetto della citata concessione solo una parte consente una ripartizione tipologica, quantitativa e temporale tra le imprese del Raggruppamento le quali eseguono in proprio le opere stesse assumendone i rischi tecnici, economici, finanziari e fiscali. L'adempimento e l'esecuzione delle opere non ripartibili sono invece gestiti direttamente in maniera unitaria dal Raggruppamento.

A tal fine con l'apposito regolamento sono state fissate le quote percentuali di partecipazione al Raggruppamento per l'attribuzione dei risultati economici dei lavori eseguiti dall'associazione e sono state altresì individuate le singole opere che ciascuna impresa in assoluta autonomia esecutiva, gestionale ed amministrativa deve realizzare.

Tanto premesso il Consorzio istante ha chiesto di conoscere se le prestazioni di servizi effettuate nell'ambito dei rapporti come sopra enunciati e cioè per la realizzazione delle citate opere edili rientrino o meno nell'agevolazione di cui all'art. 5, lettera *c)*, del D.L. 5 dicembre 1980, n. 799, convertito dalla legge 22 dicembre 1980, n. 876.

Al riguardo occorre in via preliminare esaminare i rapporti posti in essere nella particolare fattispecie al fine di individuare le prestazioni di servizio effettuate rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Dagli atti qui trasmessi si rileva innanzitutto che l'Associazione temporanea di imprese ha assunto dal Comune di ... in regime di concessione ed a forfait, la realizzazione dell'intero programma di edilizia residenziale da attuarsi ai sensi della citata legge n. 219/81, tramite la capogruppo – Consorzio Cooperativo Produzione e Lavoro – la quale ha agito, nell'assunzione dell'appalto, in base a mandato collettivo con rappresentanza conferitole dalle altre associate con atto not. ... dell'1 febbraio 1982. Pertanto dal contratto in appalto come sopra posto in essere derivano effetti giuridici direttamente nei confronti delle singole imprese associate per le rispettive opere previste nel predetto regolamento. Infatti, come già detto, con il regolamento dell'Associazione temporanea posto in essere tra tutte le imprese costituenti l'Associazione stessa sono state individuate quantitativamente le opere di competenza di ciascuna impresa associata costituite sia da quelle divisibili che ciascun impresa in assoluta autonomia esecutiva, gestionale ed amministrativa deve realizzare, sia a quelle che, non essendo ripartibili, vengono gestite in modo unitario dall'Associazione stessa, con successiva imputazione dei risultati economici alle singole imprese sulla base delle prefissate quote di partecipazione.

Pertanto ciascuna impresa associata al raggruppamento aggiudicatario dell'appalto è tenuta ad emettere fattura nei confronti del Comune committente per i corrispettivi dell'appalto, in misura corrispondente alle anzidette quote di partecipazione all'Associazione.

Quanto all'aliquota IVA applicabile devesi premettere che la disposizione agevolativa di cui all'art. 5 del D.L. 799/80 prevede l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi indicate nel primo comma dello stesso articolo condizione che le medesime siano effettuate nei confronti di soggetti danneggiati dagli eventi sismici, risul-

tanti tali da attestazioni rilasciate dal comune competente, nonché nei confronti del commissario nominato ai sensi dell'art. 5 della legge 8 dicembre 1970, n. 966, e di enti pubblici, di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive che destinano gratuitamente, ai danneggiati, conformemente all'apposita certificazione del comune, i beni e i servizi medesimi.

Pertanto nel caso in esame l'agevolazione prevista dal citato art. 5 si rende applicabile esclusivamente sulle operazioni effettuate direttamente nei confronti del Comune di ..., mentre sulle altre prestazioni di servizi effettuate sulla base di assegnazioni fatte da ciascuna delle imprese raggruppate ai rispettivi soci o terzi si rende applicabile l'aliquota ridotta del 2% ora del 4% prevista dal n. 39 della tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, trattandosi di prestazioni relative alla costruzione di case di civile abitazione non di lusso ai sensi dell'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408.

Ris. 19 dicembre 1989, n. 3/386. — *Pubblicità - Affidamento del servizio ad un consorzio di imprese*

È stato chiesto di conoscere se sia possibile affidare in concessione il servizio in oggetto ad un consorzio di imprese che, singolarmente, figurano iscritte all'albo istituito presso questo Ministero ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639.

Al riguardo la scrivente osserva che l'art. 40 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639 nel consentire che il servizio in oggetto venga affidato in concessione a persone fisiche o giuridiche, pone la condizione essenziale che le stesse risultino iscritte nell'apposito albo istituito presso il Ministero delle Finanze. Tale iscrizione è subordinata al riconoscimento di particolari requisiti che vengono accuratamente vagliati dall'apposita Commissione costituita presso il Ministero.

Ciò premesso occorre individuare la natura giuridica di quella particolare associazione fra enti o anche fra privati che viene denominata «consorzio».

Al riguardo la dottrina è molto incerta sulla esatta definizione del «consorzio», pur concordando i vari indirizzi nel riconoscergli veste giuridica soprattutto nel caso in cui il contratto preveda una attività esterna; in tal caso l'art. 2612 del codice civile stabilisce il deposito di un estratto del contratto per l'iscrizione presso il Registro delle imprese entro 30 giorni dalla sua stipulazione.

Ciò premesso appare evidente che nessuna rilevanza ha il fatto che i consorziati siano singolarmente iscritti all'albo previsto dall'art. 40 sopra citato in quanto, avendo il consorzio veste giuridica a se stante, per poter partecipare alle gare per l'assegnazione in concessione del servizio in oggetto deve ottenere autonomamente – qualora ne ricorrano i requisiti – l'eventuale iscrizione.

Ris. 15 marzo 1990, n. 430191. — *Soggetti di imposta - Pubblicità commerciale a fronte di corrispettivi specifici*

Il Consorzio del Formaggio Parmigiano-Reggiano – facendo riferimento alla ris. min. n. 551108 del 6 dicembre 1989 con la quale si è precisato che i contributi corrisposti dalla CEE per la realizzazione di azioni promo-pubblicitarie devono ritenersi non imponibili all'IVA ai sensi dell'art. 72 terzo comma, n. 3), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, – ha chiesto di conoscere se devono ritenersi rientranti nel campo di applicazione dell'imposta sia l'attività di informazione per una maggiore notorietà e tutela del marchio, sia le iniziative, intese anche in forma pubblicitaria, mirate a una ampia e capillare conoscenza delle proprietà e dei requisiti peculiari del Parmigiano-Reggiano, svolte dal medesimo.

Al riguardo si osserva che ai sensi dell'art. 4 del citato D.P.R. n. 633/72, non sono considerate attività commerciali, tra l'altro, le prestazioni rese a imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità.

Per contro lo stesso art. 4 del D.P.R. n. 633/72 prevede che sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le prestazioni di pubblicità commerciale.

Sulla base di quanto precede la scrivente dichiara che se le attività di cui in premessa consistono in prestazioni di pubblicità commerciale e sono rese a fronte di corrispettivi specifici, le medesime devono essere assoggettate all'IVA in base all'aliquota ordinaria.

Ris. 17 ottobre 1990, n. 430517. — *IVA - Finanziamento a consorzio per la realizzazione di un centro di agrometeorologia*

Con istanza diretta alla scrivente la Società ..... ha fatto presente di aver stipulato con l'Università degli studi di S. e con l'agenzia per la promozione dello sviluppo del Mezzogiorno una convenzione per la realizzazione di un centro di agrometeorologia e telerilevamento.

Con detta istanza viene precisato che:

– il finanziamento concesso a favore del Consorzio da parte dell'agenzia è fisso ed invariabile per cui maggiori oneri di spesa che si rendessero necessari per la realizzazione del centro sono a carico del Consorzio stesso;
– i rapporti con le imprese appaltatrici dei lavori vengono posti in essere dal Consorzio in nome e per conto proprio, con esclusione di qualsiasi responsabilità da parte dell'agenzia;
– l'attività del centro, consistente nell'erogazione di servizi dietro corrispettivo, sarà gestita dal Consorzio interessato;
– la proprietà del centro sarà trasferita all'Università degli studi di S. che è la proprietaria del territorio sul quale si dovrà realizzare il centro.

In ordine a quanto sopra rappresentato il Consorzio Ricerche S. ritiene che il finanziamento erogato dall'agenzia sia escluso dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del presupposto oggettivo e che l'IVA assolta per rivalsa alle imprese appaltatrici dei lavori per la costruzione del centro possa essere portata in detrazione, ai sensi dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, e chiede in merito il parere della scrivente.

Al riguardo la scrivente condivide il parere del Consorzio istante in ordine all'esclusione dall'IVA del finanziamento in rassegna e alla sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA assolta per la realizzazione del centro.

Infatti, il cennato finanziamento esula dal campo di applicazione del tributo, in quanto viene erogato a mero titolo di contribuzione per la realizzazione di opere pubbliche e come tale è completamente avulso da qualsiasi obbligo da parte del soggetto finanziato nei confronti dell'agenzia.

Per quanto cencerne, poi, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'IVA assolta da parte del Consorzio per la realizzazione dell'opera si ritiene che lo stesso sussista ogniqualvolta gli acquisti di beni e di servizi siano effettuati in relazione all'esercizio di attività commerciali e non vi siano preclusioni alla detrazione dell'imposta ai sensi delle disposizioni contenute nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

Circ. 24 ottobre 1990, n. 430843. — *D.L. 27 aprile 1990, n. 90, convertito con modificazioni dalla L. 26 giugno 1990, n. 165*

(*Omissis*).

5. - (*Consorzi di bonifica*) – Con il comma 2 dell'art. 8 è stato tra l'altro previsto che non rivestono carattere commerciale le attività istituzionalmente proprie, svolte ai sensi delle vigenti disposizioni legislative statali e regionali, da consorzi di bonifica, di irrigazione e di miglioramento fondiario, anche di secondo grado. In proposito si sottolinea che l'esclusione del campo di applicazione dell'IVA opera limitatamente a quelle attività che per i cennati enti abbiano carattere istituzionale in virtù di specifiche disposizioni legislative di carattere statale o regionale.

La disposizione in rassegna ha carattere innovativo e non interpretativo, per cui esplica i suoi effetti solo per il futuro, e cioè dalla data di entrata in vigore della legge n. 165 (29 giugno 1990).

(*Omissis*).

Ris. 5 dicembre 1990, n. 431292. — *IVA - Costruzione di linea ferroviaria - Associazione temporanea di imprese e società consortile di cui all'art. 23-bis della legge 8 agosto 1977, n. 584*

Con istanza diretta alla Scrivente CO.GE.I. Costruzioni Generali Italiane S.p.A., con sede in Roma, via di Villa Patrizi 7, quale impresa mandataria capogruppo della Associazione temporanea di imprese costituita con la ITIN S.p.A., COS.NA. – Costruzioni Nazionali S.p.A. e con la IMPRESITAL S.p.A., in relazione alla costruzione di un tratto della nuova linea ferroviaria tra San Severo ed Apricena ha chiesto in sostanza di conoscere:

1) se ai lavori di realizzazione della sede ferroviaria, della relativa linea aerea e degli impianti di segnalamento si renda applicabile l'aliquota IVA ridotta del 4% prevista dai nn. 22 e 39 della tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, approvata con D.M. 18 febbraio 1985;

2) se la medesima aliquota ridotta del 4% torni applicabile anche nel caso in cui una società consortile costituita ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 23-bis della legge 8 agosto 1977, n. 584, subentri al raggruppamento di imprese nella esecuzione dei lavori e debba, quindi, ribaltare alle singole società raggruppate i rispettivi costi. In proposito ritiene la società istante che, qualora le singole società abbiano fatturato le rispettive prestazioni di servizi rese nei confronti dell'ente appaltante con applicazione della indicata aliquota ridotta, la medesima aliquota si rende applicabile anche al successivo addebito alle singole società dei rispettivi costi sostenuti dalla società consortile per l'esecuzione unitaria dell'opera.

Rilevato in via preliminare che il richiamo al n. 22 della citata tabella A si appalesa, nella fattispecie prospettata, inconferente, disciplinando la disposizione ivi contenuta le cessioni di opere di urbanizzazione, si ritiene opportuno dover prima esaminare il problema enunciato al n. 2, onde evidenziare in via prioritaria i rapporti contrattuali che rilevano agli effetti dell'IVA.

Dalla formulazione del quesito e dallo specifico richiamo all'art. 23-bis della legge n. 584/77 è dato presumere che, nel caso sottoposto, l'Associazione temporanea costituita ai sensi dell'art. 20 della stessa legge tra le imprese sopra richiamate rimase aggiudicataria, tramite l'impresa CO.GE.I., alla quale era stato conferito mandato collettivo speciale con rappresentanza da parte delle altre imprese, dei lavori indicati in premessa. L'aggiudicazione, quindi, è stata effettuata alle singole imprese in relazione alle rispettive quote percentuali di partecipazione all'Associazione.

Successivamente le medesime imprese hanno costituito una società consortile sulla base della specifica disciplina recata dal richiamato art. 23-*bis* della citata legge n. 584, per la esecuzione dell'opera appaltata.

Quest'ultima norma, come è noto, espressamente dispone che la società consortile subentra, senza che ciò costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione di contratto, nell'esecuzione totale o parziale del contratto e non anche, quindi, nel rapporto contrattuale posto in essere dalle singole imprese con la stazione appaltante. Pertanto, analogamente a quanto precisato con la nota n. 460437 del 1° agosto 1987, la società esecutrice dei lavori ha relazioni dirette con le singole imprese riunite le quali a loro volta, mantengono i rapporti derivanti dall'originario contratto.

La società consortile, pertanto, è tenuta ad emettere fatture con rivalsa dell'IVA nei confronti delle singole imprese sulla base dei costi sostenuti in relazione alle rispettive quote. Le imprese associate, a loro volta, attesa l'autonomia gestionale sia ai fini fiscali che agli effetti delle corresponsioni degli oneri sociali sancita dall'art. 22, ultimo comma, della ripetuta legge n. 584 del 1977, sono tenute ad emettere fatture, ciascuna per gli importi di propria competenza, nei confronti dell'ente committente.

Quanto all'aliquota applicabile in sede di fatturazione delle operazioni discendenti dai rapporti come sopra descritti, si precisa che l'opera di cui trattasi è da qualificare di urbanizzazione primaria, di cui all'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, per effetto della assimilazione prevista dall'art. 5 del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito dalla legge 28 febbraio 1983, n. 53.

Pertanto, sia nei rapporti tra le singole imprese associate e l'ente committente che in quelli tra la società consortile costituita ai sensi del richiamato art. 23-*bis* e le imprese stesse si rende applicabile, per la esecuzione dei lavori indicati in premessa, l'aliquota IVA del 4% prevista dall'art. 8 del D.L. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito dalla legge 22 dicembre 1980, n. 891.

La suesposta disciplina si rende applicabile sempreché i rapporti contrattuali siano stati puntualmente regolati sulla base dei peculiari schemi giuridici delineati dalla ripetuta legge n. 584 del 1977 ed in particolare dall'art. 23-*bis*.

Si fa, comunque, presente che con la richiamata risoluzione n. 460437 del 1° agosto 1987 sono state chiarite le modalità di applicazione dell'IVA anche in relazione a fattispecie contrattuali poste in essere, sempre da parte di associazioni di imprese costituite per l'esecuzione di opere pubbliche, con l'utilizzo di schemi contrattuali difformi da quello sopra delineato. L'Ufficio IVA, che legge per conoscenza, è pregato di comunicare quanto sopra alla società istante.

Ris. 4 febbraio 1991, n. 431143. — *Contributi versati dagli associati ad un consorzio*

Il professionista indicato in oggetto, con l'istanza che si allega in copia, ha fatto presente che il 19 giugno 1990 è stato costituito un consorzio banche popolari, denominato ..., avente come scopo istituzionale lo svolgimento di attività di coordinamento, di studio e di ricerca per conto degli istituti aderenti.

All'atto della costituzione è stato creato un fondo consortile per un ammontare di 120 milioni di lire. Successivamente, l'assemblea consortile ha deliberato il versamento da parte delle banche aderenti della somma di 240 milioni a titolo di contributi ordinari, destinati alla copertura delle spese generali di amministrazione.

Quanto sopra premesso, l'istante ha chiesto di conoscere se il versamento dei cennati contributi evidenzi operazioni imponibili agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Al riguardo, si fa presente che le somme versate dai soci nell'ambito di rapporti associativi non configurano, di norma, ipotesi impositive, per carenza dei presupposti oggettivi, in quanto tali somme non costituiscono il corrispettivo di specifiche prestazioni di servizi ed evidenziano, in definitiva, operazioni finanziarie poste in essere nell'ambito del rapporto organico che lega gli associati all'ente associativo.

A diverse conclusioni si perviene, invece, nelle ipotesi in cui i contributi sono diretti a compensare determinati ed individuati servizi, resi ai soci dall'organismo associativo. In tali casi, infatti, sussiste il nesso sinallagmatico tra il versamento di somme e le prestazioni di servizi rese a diretto vantaggio dei singoli soci, per cui le operazioni assumono rilevanza agli effetti dell'IVA.

Alla stregua delle suesposte considerazioni potranno trovare soluzione le singole fattispecie astrattamente prospettate nel quesito.

Ris. 20 aprile 1991, n. 500164. — *Contributi a consorzio di distribuzione acqua*

Con istanza del 12 novembre 1988 il Consorzio indicato in oggetto – premesso che in data 16 aprile 1987 la Guardia di Finanza di ..... ha redatto nei propri confronti processo verbale di constatazione sulla base del quale l'Ufficio IVA di ..... ha emesso n. 5 avvisi di accertamento per gli anni 1982, 1983, 1984, 1985 e 1986 ed avviso di irrogazione sanzioni relativo all'anno 1987 per violazioni agli obblighi di fatturazione e per omessa dichiarazione di inizio di attività ed omessa tenuta ed esibizione dei registri IVA – ha chiesto, in sostanza, di conoscere se l'attività di distribuzione di acqua effettuata dal Consorzio stesso in favore dei propri soci, dia luogo o meno ad operazioni imponibili ai fini dell'IVA.

Al riguardo questa Direzione generale, conformemente al parere espresso da codesto Ispettorato con la nota in riferimento e alla luce di quanto osservato per analoghe fattispecie con le risoluzioni ministeriali n. 323765 del 3 ottobre 1985 e n. 550341 del 5 luglio 1989 ritiene che le somme pagate dai consorziati per la distribuzione dell'acqua abbiano natura di corrispettivi e, quindi, siano da assoggettare ad IVA ai sensi dell'art. 4, quinto comma del D.P.R. n. 633/72.

Non altrettanto può dirsi per le somme versate dai soci a fronte delle spese di manutenzione e riparazione dell'impianto, poiché tali contributi non appaiono configurabili come corrispettivi afferenti specifiche prestazioni di servizio.

Giova, altresì, aggiungere che ai sensi della legge 26 giugno 1990, n. 165 di conversione del D.L. 27 aprile 1990, n. 90 che ha aggiunto all'art. 8, secondo comma, il capoverso 1-bis, a decorrere dal 29 giugno 1990 le attività istituzionalmente proprie svolte dai consorzi di irrigazione non sono considerate commerciali, e, pertanto, non concretizzano i presupposti di applicazione dell'IVA.

Appare evidente, quindi, che la disposizione dianzi considerata rivesta carattere innovativo e non interpretativo, come già la scrivente ha avuto modo di chiarire con la C.M. n. 69 del 24 ottobre 1990 esplicando i propri effetti dal giorno successivo a quello della pubblicazione e che, pertanto, i rilievi formulati dall'organo verbalizzante – dall'anno 1982 al 19 marzo 1987 – nei confronti del Consorzio in parola sono da considerarsi legittimi.

Ris. 2 settembre 1991, n. 465082. — *Esportazioni - Operazioni connesse alla cooperazione con Paesi in via di sviluppo*

Con istanza diretta alla scrivente, il Consorzio indicato in oggetto ha fatto presente di dover stipulare con il Ministero degli Affari Esteri, nell'ambito delle iniziative previste dalla legge 26 febbraio 1987, n. 49, un contratto per l'esecuzione del progetto relativo al «Potenziamento del Medical Research Institute dell'Università di Alessandria d'Egitto».

Per la realizzazione di tale progetto, il Consorzio è tenuto all'effettuazione delle seguenti operazioni:

1) progettazione e costruzione di un Centro di Ricerca ad Alessandria d'Egitto;

2) fornitura di attrezzature (elettromedicali, computers, tipografiche) per l'allestimento del Centro di Ricerca;

3) fornitura di attrezzature scientifiche in Italia;

4) prestazioni di servizi varie.

Queste ultime operazioni possono così sintetizzarsi:

a) progettazione esecutiva dell'intervento: trattasi di un accurato studio progettuale che conterrà lo sviluppo dettagliato delle varie attività del progetto e delle fasi di intervento;

b) organizzazione e gestione dell'intervento: trattasi di una prestazione, svolta prevalentemente in Italia, necessaria alla fattibilità operativa del progetto, comprendente l'impiego di personale tecnico amministrativo e la messa a disposizione di uffici completamente arredati;

c) collaborazione scientifica: trattasi dell'invio ad Alessandria d'Egitto di esperti italiani che collaboreranno con il personale locale allo scopo di trasferire competenze scientifiche sui problemi specifici di medicina tropicale;

d) formazione in Italia ed in Egitto: trattasi di corsi di formazione di cui beneficerà esclusivamente personale egiziano;

e) organizzazione della biblioteca: trattasi dell'organizzazione di una biblioteca all'interno del Centro di Ricerca di Alessandria che svolgerà un ruolo fondamentale nell'ambito delle attività formative descritte nel punto *d)*. È prevista la messa a disposizione di libri e riviste nonché la realizzazione di un servizio informatico per la consultazione dei testi e per le ricerche bibliografiche;

f) organizzazione per la redazione di un bollettino scientifico: trattasi dell'organizzazione di un centro editoriale in Egitto in cui verrà curata la redazione, la stampa e la distribuzione di una rivista bimestrale a carattere scientifico;

g) attività di ricerca scientifica: trattasi di un programma di ricerca scientifica realizzata avvalendosi della collaborazione dei ricercatori operanti presso i centri universitari italiani ed egiziani, teso alla promozione dello sviluppo scientifico e sanitario del paese oggetto dell'intervento. Tale programma si concluderà con la pubblicazione dei risultati scientifici delle ricerche svolte;

h) organizzazione del Comitato scientifico: trattasi dell'organizzazione dell'attività di un comitato di esperti che con riunioni periodiche coordineranno la ricerca scientifica;

i) organizzazione del Congresso internazionale: trattasi del servizio di organizzazione di un Congresso internazionale sulle malattie tropicali da realizzarsi in Egitto;

l) collaborazione con l'Organizzazione mondiale della sanità: trattasi di un servizio che prevede, nell'ambito dell'attività di ricerca scientifico, formativa svolta in Egitto, la collaborazione con ricercatori individuati dall'Organizzazione mondiale della sanità di Alessandria ai quali verranno corrisposte borse di studio;

m) assistenza: trattasi di una prestazione comprendente la direzione dei lavori per la costruzione del nuovo Centro ricerca, la sua manutenzione, il servizio di ristrutturazione di un laboratorio di analisi già esistente ad Alessandria e la fornitura di materiale non inventariabile per la ricerca.

Tutto ciò premesso, il Comitato istante chiede di conoscere:

– il trattamento fiscale da riservare, agli effetti dell'IVA, alle cennate operazioni rese nei confronti del Ministero degli Esteri;
– se tale trattamento possa essere esteso anche ai rapporti consorzio-consorziati, dal momento che, per previsione contrattuale, il Consorzio può affidare lo svolgimento di talune operazioni ai propri consorziati.

Al riguardo, esaminata la questione e sulla base anche della documentazione allegata, devesi in linea generale osservare che, ai sensi dell'art. 14, comma 4 della citata legge n. 49/87 e per effetto del D.M. 10 marzo 1988, n. 379, l'agevolazione della non imponibilità all'IVA si rende applicabile esclusivamente per le cessioni di beni (punto 2) e relative prestazioni accessorie rese, tra l'altro, alle Amministrazioni dello Stato le quali, in attuazione delle finalità di cui all'art. 14 della stessa legge, provvedono al trasporto all'estero dei beni medesimi, anche tramite vettori e spedizionieri da esse incaricati, a condizione che la destinazione estera dei beni ceduti risulti da apposita dichiarazione del destinatario della fornitura.

In presenza di tale dichiarazione, il Consorzio è obbligato ad emettere fattura senza addebito d'imposta, ma i corrispettivi di tali operazioni non concorrono alla formazione del *plafond* in quanto, essendo, i beni consegnati nello Stato, viene a configurarsi l'ipotesi di «esportazione indiretta».

Ove, invece, la consegna dei beni non sia effettuata nel territorio dello Stato, ma al Consorzio venga dato l'incarico di provvedere al trasporto o alla spedizione dei beni all'estero o comunque fuori del territorio doganale, si verte nell'ipotesi di «operazione triangolare» prevista dall'art. 8, comma 1, lett. *a)*, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e successive modifiche.

In tale ipotesi il Consorzio si costituirà, secondo i criteri fissati dalla circ. n. 73 del 19 dicembre 1984, un *plafond* pari all'ammontare dei corrispettivi addebitati al Ministero degli Esteri.

Naturalmente per la fornitura di beni che restano in Italia (punto 3), l'imposta si rende dovuta con l'applicazione dell'aliquota propria dei beni forniti.

Per quanto concerne, invece, le prestazioni di servizi, per le quali non trovano applicazione le disposizioni agevolative previste dalla già richiamata legge n. 49/87, devesi far presente quanto segue.

La progettazione e la costruzione del centro di ricerca (punto 1) nonché le prestazioni di cui alla lett. *m)*, non rilevano agli effetti dell'IVA, ai sensi dell'art. 7, comma 4, lett. *a)* del D.P.R. n. 633 del 1972, in quanto operazioni riguardanti immobili situati all'estero.

Le operazioni indicate alle lettere *a)*, *b)*, *e)*, *f)* ed *h)*, non concretizzandosi in servizi che trovano collocazione nelle ipotesi di deroghe di cui al comma 4 del menzionato art. 7, rientrano nell'ambito del criterio generale previsto dal precedente comma 3 dello stesso articolo, in base al quale, ai fini dell'individuazione del luogo in cui deve considerarsi effettuata la prestazione di servizi, assume rilevanza il domicilio o la residenza del prestatore del servizio.

Pertanto dette prestazioni, in quanto rese da un soggetto domiciliato in Italia, devono essere assoggettate al tributo.

Le operazioni di cui alle lettere *c)*, *g)*, *i)*, ed *l)* configurano servizi di natura scientifica e culturale, per i quali si rende applicabile la previsione normativa del comma 4, lett. *b)* dell'art. 7, che individua come luogo di effettuazione dei servizi quello in cui vengono materialmente eseguiti.

Conseguentemente mentre le prestazioni di servizi di collaborazione scientifica (lett. *c* ed *l*) e di organizzazione del Congresso internazionale (lett. *i*) sono escluse dal campo applicativo dell'imposta, in quanto eseguite all'estero, per l'attività di ricerca scientifica (lett. *g*), bisogna scindere la parte di attività svolta in Italia (imponibile all'IVA) da quella svolta all'estero (fuori campo).

Ove non sia possibile addivenire ad una concreta distinzione, tale ultima attività deve essere integralmente assoggettata al tributo.

I corsi di formazione del personale (lett. *d*) vanno distinti a seconda che siano svolti in Egitto o in Italia; infatti, ai sensi dell'art. 7, comma 4, lettera *b)*, del D.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni in parola si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi eseguite. Pertanto, mentre i corsi di formazione del personale svolti in Egitto non rilevano ai fini dell'IVA, essendo privi del requisito della territorialità, i corsi di formazione eseguiti in Italia rilevano agli effetti del tributo, risultando assoggettati alla disciplina propria prevista per tale settore.

La fornitura dei materiali di cui alla lett. *m)* costituisce operazione di cessione all'esportazione nei modi sopra descritti.

Per quanto concerne, infine, le operazioni rese dai consorziati in favore del Consorzio, si precisa che le stesse, in linea di principio, devono essere fatturate con addebito d'imposta, a meno che non trattasi di prestazione di servizi fuori campo di applicazione dell'imposta, secondo i criteri previsti dall'art. 7, ovvero si verta nell'ipotesi in cui il Consorzio, in presenza di tutte le condizioni previste, dalla legge, possa avvalersi del *plafond*.

Ris. 24 settembre 1991, n. 500161. — *Associazione temporanea fra imprese - Soggetti di imposta*

Con separate istanze, il Sig. T.E., rappresentante legale della «I.R.C.» e delle «I.R.C.» – entrambe associazioni temporanee di imprese con sede in Roma – espone che l'Ufficio IVA di detta città ha rettificato le dichiarazioni annuali 1984/86 presentate dalle stesse, contestando l'indebita detrazione dell'imposta relativa agli acquisti sostenuti negli anzidetti periodi.

L'addebito trae origine dalla supposizione – ritenuta erronea dall'istante – che i due raggruppamenti di imprese, nell'esecuzione materiale degli appalti avrebbero agito avvalendosi, anche per tali fini, del mandato collettivo di rappresentanza conferito alla imprese capogruppo e che quest'ultima avrebbe proceduto al «riaddebito» con IVA di spese sostenute in nome e per conto degli associati, con la conseguenza che i predetti raggruppamenti non avrebbero diritto a portare in detrazione l'imposta afferente alle spese di che trattasi.

Eccepisce, in merito, l'istante che nella fattispecie le associazioni temporanee in parola devono ritenersi soggetti autonomi di imposta, dal momento che le stesse, nell'esecuzione del contratto di appalto, hanno di fatto agito in modo unitario ed indistinto sia all'interno del raggruppamento che nei confronti dei terzi, tenuto conto che la natura stessa dell'opera da eseguire non permetteva di ripartire l'appalto tra le varie associate e, quindi di attribuire a ciascuna impresa i costi e i ricavi dall'esecuzione unitaria dell'opera.

Al riguardo la scrivente, condividendo il parere di codesto Ispettorato Compartimentale fornito con la nota sopradistinta, ritiene, in conformità a quanto ha avuto modo di affermare in altre occasioni, che ai fini della configurabilità della soggettività d'imposta in capo alle associazioni temporanee di impresa è determinante il fatto che le stesse si comportino, nell'esecuzione dell'appalto, in modo unitario ed indistinto sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti di terzi; in tali casi, infatti, le singole imprese perdono la loro autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere (*cfr.* per tutte, la ris. 16 maggio 1989, n. 550763/88). Tale circostanza sembra riscontrarsi nella fattispecie, considerato che, come riconosce anche codesto Ispettorato, i singoli raggruppamenti dopo aver chiesto ed ottenuto un numero di partita IVA, hanno presentato proprie dichiarazioni IVA, proprie dichiarazioni dei redditi (Mod. 750), proprie dichiarazioni di sostituti d'imposta, ed inoltre, come afferma l'istante, hanno aperto proprie posizioni INPS, INAIL e Cassa Edile per il personale assunto direttamente presso l'Ufficio di Collocamento, nonché intrattenuto direttamente rapporti con i committenti (fatturando i corrispettivi) e con i fornitori (facendosi fatturare da essi i corrispettivi delle forniture e prestazioni).

Ne consegue che, in presenza di tali circostanze, non sembra possa denegarsi il diritto alla detrazione dell'IVA addebitata alle associazioni temporanee istanti.

Ciò posto, l'Ufficio IVA di Roma, titolare del potere di accertamento, ove non ravvisi elementi certi che contrastino con la situazione di fatto sopra segnalata, potrà emettere i provvedimenti di competenza in armonia alle determinazioni suesposte.

Circ. 28 ottobre 1991, n. 28. — *Consorzi di bonifica, irrigazione, miglioramento fondiario - Esercizio di impresa*

Il comma 2 dell'art. 8 del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, convertito in legge 26 giugno 1990, n. 165, ha introdotto il comma 1-*bis* all'art. 1 del D.L. 11 aprile 1989, n. 125, convertito dalla legge 2 giugno 1989, n. 214.

Detto comma 1-*bis* stabilisce: «Le attività istituzionalmente proprie, svolte ai sensi delle vigenti disposizioni legislative statali e regionali, da consorzi di bonifica, di irrigazione e di miglioramento fondiario, anche di secondo grado, non costituiscono attività commerciale».

Con la disposizione recata dal citato comma 1-*bis* i soggetti destinatari della norma stessa vengono, pertanto, ricondotti tra gli enti non commerciali disciplinati dal titolo II, capo III, del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, con la conseguenza che qualsiasi somma o rimborso corrisposto ai Consorzi in argomento dallo Stato e da enti pubblici, al pari dei contributi versati dai consorziati, non costituisce provento di natura commerciale sempreché il provento stesso venga richiesto od ottenuto nell'esercizio dell'attività propria dei Consorzi ed in conformità alle finalità istituzionali dei Consorzi medesimi.

Ai fini dell'individuazione dell'attività propria dei consorzi di bonifica e delle loro finalità istituzionali dovrà aversi riguardo alle previsioni dello Statuto e delle leggi speciali che regolano la materia.

Non sono pertanto assoggettabili ad imposta i contributi consorziali e gli altri proventi derivanti dalla attività di manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica attesa anche l'impossibilità di parificare la distribuzione delle acque d'irrigazione ad una mera «erogazione» di servizio, come quelli delle acque, gas, luce elettrica, da identificare nell'attività di distribuzione di utenza a soddisfacimento prevalente di un interesse del consumatore, laddove il servizio del Consorzio è assolto prioritariamente nell'interesse generale della bonifica del comprensorio.

Per ciò che concerne l'efficacia temporale della disposizione recata dal comma 1-*bis* in argomento, si fa presente che, a modifica di quanto precedentemente espresso, con la circolare n. 69 del 24 ottobre 1990 – prot. n. 430843/90 – Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari – la disposizione medesima assume carattere interpretativo.

Infatti la nuova norma introdotta con l'art. 8 del D.L. n. 90 del 1990 nell'affermare che l'attività prevalentemente svolta dai Consorzi non ha natura commerciale, non apporta in definitiva alcuna modificazione alla vigente disciplina recata in materia di bonifica integrale del R.D. 13 febbraio 1933, n. 215 e dagli artt. 857/865 del codice civile, ma si limita a chiarire la portata delle relative disposizioni, escludendo che i Consorzi possano essere intesi quali enti che esercitano in via esclusiva o prevalente, attività commerciale.

La norma non muta il testo della legge preesistente ma opera solo sui contenuti normativi, talché assume valore meramente interpretativo e diviene applicabile, pertanto, anche alle fattispecie pregresse, tuttora non definite.

Alle predette conclusioni è pervenuto anche il Comitato di Coordinamento del SECIT nonché il Consiglio di Stato con il parere n. 292/91 reso nell'adunanza della Sez. III tenuta in data 7 maggio 1991.

Ris. 11 novembre 1991, n. 445923. — *Associazione temporanea fra imprese - Fatturazione delle prestazioni*

Con la nota che si riscontra, il ministero della Marina mercantile ha chiesto di conoscere se le prestazioni eseguite dall'associazione temporanea di imprese indicata in oggetto debbano essere fatturate dalla società capogruppo, cui è stato conferito un mandato collettivo speciale con rappresentanza, ovvero dalle singole imprese.

Al riguardo si osserva che l'associazione temporanea viene considerata soggetto autonomo ai fini IVA quando l'appalto, per la particolare natura delle opere da eseguire, non è separabile tra le varie imprese.

Nel caso specifico invece, come si rileva dal protocollo di accordo, ciascuna società resta indipendente e provvede autonomamente all'esecuzione, gestione e amministrazione della propria parte di attività, assumendone le obbligazioni, gli oneri e i rischi conseguenti.

Pertanto, deve ritenersi operante il disposto dell'art. 22 della legge 8 agosto 1977 n. 584 – riportato anche nell'atto di associazione temporanea – secondo il quale il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione fra le società raggruppate, ognuna delle quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali.

Ciò stante la scrivente ritiene, conformemente a quanto già affermato in altre analoghe occasioni, che ciascuna impresa sia tenuta a fatturare direttamente all'ente appaltante le prestazioni di propria competenza.

Ris. 28 novembre 1991, n. 500873. — *Registrazione dei corrispettivi riscossi dai soci*

Con la nota 12 novembre 1990 prot. n. 241 codesto Organo Ispettivo comunica che l'ufficio IVA di (...) ha rappresentato le proprie perplessità in ordine ai rilievi che la Guardia di Finanza ha contestato con il processo verbale indicato in oggetto.

In particolare, il rilievo, concernente l'omessa registrazione di corrispettivi riscossi in contanti dai soci, si basa sulla presunzione che il consorzio istante avrebbe dovuto tenere, per l'annotazione di detti corrispettivi, il registro previsto dall'art. 24 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Al riguardo, concordato con il parere espresso da codesto Ispettorato, la scrivente ritiene che il rilievo in parola possa considerarsi infondato nella misura in cui – accertato che l'attività del detto Consorzio sia effettivamente quella di agevolare i consorziati «nell'esercizio della loro attività mediante reperimento di lavoro per l'esercizio della concessione di trasporto di passeggeri», (art. 2 Statuto) – si possa escludere infatti anche la configurazione di un mandato, con o senza rappresentanza, conferito ai soci proprio per la riscossione in contanti dei corrispettivi giornalieri, circostanza questa che, tenuto conto degli atti qui trasmessi, non è dato rilevare nella specie.

In effetti, non risulta dal verbale che i corrispettivi, come sopra incassati siano stati riversati dai soci al consorzio verbalizzato che – in base alle norme statutarie – dovrebbe considerarsi cooperativa di servizio, che opera, in virtù di un rapporto organico, a favore esclusivo dei soci-imprenditori individuali.

Ris. 17 dicembre 1991, n. 465215. — *IVA - Territorialità - Fatturazione di opere edili realizzate all'estero*

Con istanza diretta alla scrivente, la Società ..... ha fatto presente d'essere partecipe d'un consorzio, con sede in Italia, il quale agisce in nome proprio e nell'interesse dei consorziati. Il consorzio, costituito per la realizzazione di opere edili in territorio iugoslavo, opererà in detto stato mediante una stabile organizzazione, che intratterrà direttamente rapporti con i fornitori italiani e iugoslavi (consorziati o non) nel rispetto della normativa fiscale di quel Paese.

Ciò premesso, la società istante chiede di conoscere se è corretta, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la seguente procedura operativa:

1) la stabile organizzazione in Iugoslavia acquisterà beni e servizi (resi ed utilizzati in Iugoslavia) da fornitori italiani, i quali non applicheranno l'IVA trattandosi di cessioni di beni all'esportazione [art. 8, lett. *a)* del D.P.R. n. 633/72] o di prestazioni di servizi dipendenti da contratti di subappalto resi all'estero (art. 7 D.P.R. 633/72);

2) la sede italiana del Consorzio, autonomo soggetto passivo; acquisterà ulteriori servizi che le saranno resi in Italia e regolarmente assoggettati ad IVA secondo l'aliquota propria;

3) la sede italiana del Consorzio o eventualmente la sua stabile organizzazione in Iugoslavia, in relazione ai corrispettivi di appalti, emetterà fatture a carico del committente italiano non assoggettandole ad IVA ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/72, trattandosi di prestazioni di servizi resi all'estero;

4) in relazione ai corrispettivi di appalto di cui al punto precedente, costituenti ricavi dei singoli consorziati, questi ultimi (tutti residenti in Italia) emetteranno fatture a carico del consorzio in proporzione alla rispettiva quota di partecipazione, non assoggettandole ad IVA ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/72, trattandosi di ripartizione di corrispettivi originati da prestazioni di servizi resi all'estero;

5) la stabile organizzazione iugoslava del Consorzio emetterà fatture a carico dei consorziati in proporzione alle rispettive quote di partecipazione e per un importo complessivo pari ai propri costi di gestione sostenuti all'estero, non assoggettandole ad imposta trattandosi di riaddebito di costi sostenuti all'estero (art. 7 del citato D.P.R. n. 633/72) e conseguentemente senza alcun obbligo di autofatturazione *ex* art. 17 a carico dei consorziati;

6) la sede italiana del consorzio emetterà fatture a carico dei consorziati in proporzione alle rispettive quote di partecipazione e per un importo complessivo pari ai propri costi di gestione sostenuti in Italia, assoggettandolo ad IVA con aliquota del 19 per cento.

Al riguardo la scrivente, pur condividendo, in linea generale ed in conformità al parere espresso da codesto Ispettorato, la procedura operativa evidenziata dalla Società istante, deve tuttavia osservare quanto segue.

Ai sensi dell'art. 7, comma 4, lett. *a)*, del citato D.P.R. n. 633/72, le prestazioni di servizi relativi alla realizzazione di opere edili all'estero (ivi compreso appalti, subappalti, progettazione e direzione dei lavori immobiliari) costituiscono operazione fuori del campo di applicazione dell'IVA, per carenza del presupposto della territorialità, per cui il prestatore dei servizi non è tenuto all'adempimento degli obblighi formali di cui agli articoli 21 e seguenti del titolo II della normativa dell'imposta.

Conseguentemente i documenti contabili emessi per tali operazioni non assumono alcuna rilevanza ai fini della contabilità IVA, fermo restando, naturalmente gli adempimenti in materia di imposte dirette.

Ris. 23 dicembre 1991, n. 431328. — ***Consorzi fra imprese per lo studio e la ricerca in campo tributario***

Con istanza diretta alla scrivente il Consorzio indicato in oggetto ha fatto presente di essere stato costituito fra le imprese facenti parte del gruppo (...) quale strumento organizzativo delle funzioni interne dell'(...) e delle società del Gruppo relative allo studio e alla ricerca nel campo tributario, con esclusione dell'attività di assistenza e rappresentanza presso gli uffici tributari e qualsiasi autorità giurisdizionale.

Ciò premesso il Consorzio istante nel fare, altresì, presente che riceve dai partecipanti per lo svolgimento della cennata attività quote consortili determinate in base al criterio proporzionale di partecipazione, ha chiesto di conoscere il trattamento ai fini IVA da applicare alle predette quote consortili.

Considerato al riguardo che nelle specie trattasi di ente consortile non costituito in forma societaria, si chiarisce che alle prestazioni da esso rese nei confronti dei soggetti consorziati si applica la disposizione contenuta nell'art. 4, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, la quale prevede che «per gli enti pubblici e privati compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese solamente le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole».

Tanto premesso si ritiene che le cennate quote consortili come sopra determinate esulano dal campo di applicazione del tributo in quanto ricorrono i presupposti per l'applicazione della riportata norma, mentre restano soggetti all'IVA eventuali corrispettivi specifici o contributi supplementari relativi a prestazioni rese non nell'interesse generale bensì dietro richiesta di singoli consorziati, concretizzando queste ultime esercizio di attività commerciale. Infatti nel caso prospettato non si verte nell'ipotesi di associazioni aventi le finalità specificatamente indicate nel prosieguo del citato quarto comma dell'art. 4, laddove è prevista l'esclusione dall'applicazione del tributo per le prestazioni rese in conformità alle finalità istituzionali nei confronti degli associati, anche se vengono versati specifici corrispettivi.

Ris. 18 marzo 1992, n. 431333. — *Soggetti di imposta - Riscossione di contributi associativi per il tramite di consorziati associati*

Con istanza diretta alla Scrivente, la confederazione indicata in oggetto fa presente che:

- quale associazione nazionale di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo, giuridicamente riconosciuta ai sensi dell'art. 5 del D.L.C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577, riceve dai propri associati, per l'espletamento dell'attività istituzionale, contributi ordinari e integrativi;
- nel 1984, dopo aver stabilito con apposita delibera l'entità dei contributi dovuti dalle cooperative edilizie associate e loro consorzi, al fine di riscuotere gli stessi agevolmente, ha dato mandato al proprio consorzio nazionale di settore – CONIT CASA con sede in Roma – di provvedere per suo nome e conto alla riscossione dei contributi associativi e di svolgere il servizio di tesoreria;
- il CONIT, avvalendosi della collaborazione dei propri consorzi regionali associati, ha poi stipulato con questi apposita convenzione affinché facessero da tramite per la raccolta dei contributi dovuti dalle cooperative di base;
- in particolare, il CONIT CASA S.r.l. stipula in data 21 dicembre 84 con il consorzio Umbro Cooperative Edilizie Popolare – CUCEP – avente sede in Terni, apposita convenzione, nella quale, tra l'altro, viene stabilito che quest'ultimo consorzio si impegna «alla corresponsione di contributi associativi alla Confederazione Cooperative Italiane con mandato al CONIT CASA del relativo servizio di tesoreria»;
- l'ammontare di detto contributo riscosso da parte del CUCEP e versato al CONIT CASA non è stato assoggettato all'IVA in quanto trattasi di contributi associativi e non di corrispettivi;
- tali considerazioni non sono state condivise dal Nucleo di P.T. della Guardia di Finanza di Terni, il quale, con p.v. elevato in data 4 febbraio 1986, ha ravvisato che il CUCEP, in virtù della convenzione stipulata con il CONIT CASA di Roma, ha versato a quest'ultimo l'importo di L. 258.369.000 senza l'emissione di alcun documento fiscale né da parte del percipiente né da parte dell'erogante, considerando quindi che tale importo non riguardasse «contributi associativi in conto di confederazione Cooperative Italiane», e ciò nonostante la specifica scritturazione effettuata nel libro giornale, sia in entrata che in uscita.

Tanto premesso, l'istante chiede di conoscere se debbono considerarsi rilevanti ai fini IVA i contributi associativi corrisposti alla stessa dagli associati per fini istituzionali, anche se la relativa riscossione avviene, in base ad apposita convenzione, per il tramite di taluno dei propri consorziati associati.

Al riguardo, si osserva in via preliminare che, ai sensi dell'art. 4, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per gli enti che non abbiano per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciali, si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciale, e quindi assoggettabili all'IVA, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali hanno diritto, «*ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali*».

Ai fini dell'accertamento della natura commerciale delle singole operazioni effettuate, occorre tenere conto dell'elencazione fornita nell'ultimo comma dell'art. 4, ove vengono precisate talune attività da considerare «in ogni caso» commerciali, ed altre invece per le quali, pur potendone presentare i requisiti specifici, è escluso il carattere «commerciale».

In particolare, per gli enti associati citati nel comma 2 dell'art. 4, la norma non stabilisce

una presunzione assoluta, come per le società commerciali, ma prevede che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi da loro effettuate siano assoggettate ad IVA, solo se «fatte nell'esercizio di attività commerciali ed agricole», considerando tali anche quelle effettuate ai soci a seguito di richiesta di pagamento di corrispettivi specifici o contributi supplementari. Ma, anche in quest'ultima ipotesi, la norma esclude l'imponibilità dell'operazione qualora venga effettuata da associazioni politiche, sindacali o di categoria anche se rese nei confronti di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge o statuto fanno parte di unica organizzazione locale o regionale.

In sostanza – come già chiarito con Circ. n. 25 del 3 agosto 1979 – ai fini della non assoggettabilità all'IVA delle operazioni effettuate dalle associazioni suddette, devono sussistere i seguenti presupposti:

a) deve trattarsi di istituzioni costituite su base associativa ai soli fini politici, sindacali e di categoria, religiosi, assistenziali, culturali e sportivi;

b) le operazioni effettuate debbono essere riconducibili all'attuazione dei compiti statutariamente previsti;

c) non deve trattarsi comunque di attività che rientrino tra quelle considerate in ogni caso commerciali per effetto dell'ultimo comma dell'art. 4.

Ciò posto, la Scrivente, nel prendere atto delle osservazioni formulate dall'Ispettorato Compartimentale di Perugia con la nota del 6 ottobre 1989, prot. 2566/c/6612, ritiene che, ai fini della soluzione del caso prospettato, occorre accertare, se trattasi di contributi integrativi o supplementari, la qualificazione della Confederazione cooperativa italiana istante, e cioè se quest'ultima sia da considerare quanto meno come associazione di categoria, intesa nel senso di classe che raggruppa individui che svolgono la stessa attività; il che non sarebbe del tutto escluso ove si consideri, secondo un'opinione prevalente, che la cooperazione – quale raggruppamento di categoria economica, volta a volta dei consumatori, dei lavoratori di un determinato mestiere o arte, dei coltivatori diretti – sarebbe lo strumento attraverso il quale gli apparecchi appartenenti alla medesima «categoria» formalizzano i loro preesistenti bisogni economici che si collegano direttamente alla propria attività. In ogni caso la Confederazione istante è da annoverarsi tra le associazioni politico-sindacali, posto che la stessa per statuto e per esplicito riconoscimento del Ministero del lavoro (D.M. 14 febbraio 1989), come ogni altra organizzazione di tale tipo, rappresenta e tutela interessi professionali collettivi (nella specie, del movimento cooperativistico).

In conseguenza, è da ritenersi esclusa l'assoggettabilità ad IVA dei contributi associativi straordinari che il CUCEP, quale organismo associativo a livello locale della Confederazione istante, ha riscosso in nome e per conto di quest'ultima, considerato che dalle registrazioni contabili effettuate nel libro giornale regolarmente vidimato, allegato dalla parte, risulta che dette somme sono state riscosse proprio a tale titolo dal CUCEP (*cfr.* pag. 19, numeri 69, 83 e 87, e pag. 20, n. 97, di detto libro).

Si prega l'Ispettorato Compartimentale di Roma di comunicare quanto sopra all'ente associativo interessato. L'Ispettorato Compartimentale di Perugia, da parte sua, impartirà al competente Ufficio IVA di Terni le istruzioni del caso in armonia alle determinazioni contenute nella presente.

Ris. 8 aprile 1992, n. 430099. — *Soggetti d'imposta - Enti non commerciali - Consorzio per l'erogazione dell'acqua*

Con la nota ... codesto Ispettorato ha sottoposto alla scrivente il quesito posto dallo studio B.R. al fine di conoscere se l'attività di costruzione e gestione degli acquedotti da parte di un consorzio nell'interesse dei comuni consorziati sia da ritenere fuori del campo di applicazione dell'IVA, per carenza del presupposto soggettivo, in quanto svolta nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali, non connotata del carattere della commercialità.

Al riguardo la scrivente, condividendo il parere formulato da codesto Ispettorato compartimentale, ritiene, in conformità a quanto avuto modo di affermare in altre occasioni, che l'attività di distribuzione delle acque, anche se svolta dal consorzio nell'adempimento dei propri compiti istituzionali, è da considerarsi in ogni caso di natura commerciale ai sensi del disposto dell'art. 4, comma 5, lettera *b)*, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che espressamente ricomprende l'attività di erogazione di acqua tra quelle assoggettate ad IVA, indipendentemente dalla natura giuridica del soggetto che le svolge.

Per quanto poi concerne il trattamento fiscale delle somme versate dai comuni a titolo di rimborso delle quote di spesa di propria competenza, determinate in proporzione alla quantità di acqua utilizzata si chiarisce che, nonostante siano indicati quali rimborsi spese o pagamento di contributi, costituiscono sostanzialmente corrispettivi di un complesso di prestazioni rese dal consorzio, come tali soggetti all'imposta sul valore aggiunto con applicazione dell'aliquota ordinaria del 19 per cento.

Si chiarisce, infine, che il consorzio istante, in quanto ente non commerciale soggetto alle disposizioni della contabilità pubblica, rientra tra i beneficiari del differimento dei termini per la presentazione delle dichiarazioni e i versamenti IVA, previsto dall'art. 9 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito nella legge 13 maggio 1988, n. 156, da ultimo prorogati al 5 marzo 1992 giusta il disposto dell'art. 56, comma 7, della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Ris. 9 giugno 1992, n. 530742. — *Soggetti di imposta - Raggruppamento temporaneo di imprese per l'esecuzione di un'opera indivisibile*

Con la nota in riferimento codesto Ispettorato ha chiesto di conoscere se le conclusioni contenute nella risoluzione ministeriale n. 550231 del 28 giugno 1988 debbano o meno ritenersi applicabili alla situazione di fatto esposta nel p.v. di constatazione successivamente elevato nei confronti della società «C. Costruzioni Edili s.p.a.» e delle altre imprese facenti parte del Gruppo.

Con la richiamata risoluzione venne, infatti, riconosciuto che la procedura adottata dalle imprese interessate temporaneamente riunite – così come enunciato nell'istanza della Soc. C. – era conforme allo schema delineato nella legge 8 agosto 1977, n. 584 e che, pertanto, non poteva ravvisarsi nella fattispecie il configurarsi di un nuovo, autonomo soggetto titolare di rapporti giuridici, economici e – conseguentemente – fiscali, mentre la Guardia di Finanza ha invece ritenuto che, essendo l'opera appaltata unitaria e indivisibile, il raggruppamento dovesse piuttosto qualificarsi come società di fatto e quindi come soggetto passivo d'imposta distinto dalle imprese associate.

In merito la scrivente ribadisce che la indivisibilità dell'opera non comporta di per sé la costituzione di un nuovo soggetto distinto dalle imprese associate, come peraltro confermato da questa Direzione Generale con successive risoluzioni n. 550763 del 16 maggio 1989 e n. 500161 del 24 settembre 1991, posto che dalla indivisibilità dell'opera non consegue necessariamente la indivisibilità delle prestazioni occorrenti per la sua realizzazione.

Ciò sempreché le imprese associate osservino rigorosamente le modalità indicate alle lettere A, B, C e D della citata risoluzione n. 550231 del 28 giugno 1988.

Ris. 28 luglio 1992, n. 430076. — ***IVA - Inapplicabilità della procedura ex art. 6 D.P.R. 633/72 (fatturazione in sospeso) in caso di prestazioni rese ad un ente pubblico in nome e per conto di un consorzio***

Con istanza diretta alla scrivente la società Informatica S.p.A. ha fatto presente di aver partecipato, nell'espletamento della sua attività nel campo dell'informatica, alla costituzione di un Consorzio il quale con scrittura privata autenticata del 1° giugno 1989, ha stipulato una convenzione con l'Assessorato Igiene e Sanità della Regione ... per l'esecuzione di un progetto da essa elaborato concernente l'informatizzazione del sistema sanitario.

In relazione a quanto sopra la società istante, ha assunto l'incarico sia della realizzazione che della gestione in nome e per conto del Consorzio ..., il quale riconosce alla società ... un corrispettivo pari al 90% dell'intero importo fatturato con la Regione, mentre il rimanente 10% viene attribuito al suddetto Consorzio a fronte delle spese amministrative e generali da esso sostenute.

La società istante fa presente, inoltre, che le fatture relative ai sottostanti rapporti economici riconducibili alla suddetta commessa emesse dal Consorzio ... nei confronti della Regione ... vengono registrate in sospeso ai sensi dell'art. 6, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ciò premesso la società istante ha chiesto di essere autorizzata ad emettere anch'essa fatture in sospeso nei confronti del Consorzio ... da annotare, per memoria, in apposito registro distinto da quello previsto dall'art. 23 del D.P.R. 633/72.

Al riguardo si premette che l'art. 6, ultimo comma, prevede, tra l'altro, che si considerino in ogni caso effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate allo Stato, agli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, agli enti pubblici territoriali, alle USL, agli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico ed agli enti pubblici di assistenza e previdenza.

Ciò premesso si fa presente che la richiamata disposizione contenuta nell'ultimo comma dell'art. 6 ha carattere speciale per cui si pone come derogativa di ogni altro criterio enunciato nei commi precedenti e non suscettibile, pertanto, di interpretazione estensiva.

La scrivente ritiene, pertanto, che, nel caso di specie, non può rendersi applicabile la citata disposizione prevista dall'art. 6 del D.P.R. 633/72 in quanto il Consorzio, nei cui confronti la società istante effettua le prestazioni, non risulta espressamente compreso tra i soggetti indicati nel richiamato art. 6.

Ris. 7 ottobre 1992, n. 430596. — *Soggetti d'imposta - Consorzio che riceve contributi dai soci a fronte di prestazioni predeterminate*

Con istanza diretta alla scrivente la Banca di ... S.p.a. ha chiesto di conoscere il trattamento fiscale ai fini IVA applicabile alle operazioni poste in essere nell'esercizio delle seguenti attività che verranno svolte da un costituendo consorzio nel comune interesse delle imprese consorziate:

a) elaborazione dati;
b) indagini di mercato;
c) propaganda istituzionale;
d) amministrazione del personale (gestione paghe e contributi);
e) ricerca e selezione del personale;
f) effettuazione di studi e ricerche.

La società istante ha fatto a tal fine presente che nello statuto verrà previsto il finanziamento del consorzio attraverso la costituzione di un fondo consortile ed il versamento di contributi annuali da parte dei consorziati, che andrebbero fissati sulla base di un bilancio preventivo, nonché di criteri di riparto definiti preliminarmente.

Precisa, pertanto, la società istante che l'obbligo dei consorziati di versare il contributo sorgerebbe all'atto di approvazione del bilancio preventivo senza che da ciò derivi a favore degli stessi diritto alcuno a fruire di concrete specifiche prestazioni di servizi o la restituzione dei contributi stessi nel caso in cui non usufruiscano nel corso dell'anno di alcuna delle attività consortili.

In conclusione la società istante esprime l'avviso che i contributi come sopra corrisposti costituirebbero solo versamenti funzionali al perseguimento dello scopo mutualistico del consorzio, senza che ad essi possa attribuirsi correlazione con i servizi che il consorzio renderebbe nei confronti dei consorziati stessi.

Esaminata la prospettata, particolare fattispecie ritiene la scrivente di non poter condividere le considerazioni e quindi le conclusioni formulate dalla società istante. Le argomentazioni dalla stessa svolte potrebbero ritenersi valide sol che si fosse in presenza di uno degli enti associativi espressamente indicati nel quarto comma dell'art. 4 del decreto presidenziale 26 ottobre 1972, n. 633, laddove vengono dichiarate escluse dal campo di applicazione dell'IVA anche le prestazioni rese dietro specifico corrispettivo nei confronti degli associati.

Con la risoluzione n. 431143 del 4 febbraio 1991, richiamata dalla società istante a conforto della propria tesi, la scrivente, nel riconoscere non soggette ad IVA le contribuzioni versate dai soci a favore di un ente consortile nell'ambito del rapporto organico che li lega a quest'ultimo, ha evidenziato che diverso trattamento fiscale si rende applicabile nell'ipotesi in cui i contributi siano diretti a compensare determinati servizi resi ai soci dall'ente stesso.

Nella fattispecie ora prospettata sembra alla scrivente che i criteri che vengono adottati in sede di formazione del bilancio preventivo, volti a differenziare la misura del contributo dovuto dai singoli soci, siano ispirati dalla previsione dell'entità delle prestazioni che verranno da ciascuno di essi richieste al consorzio. In tale ipotesi, pur rientrando le prestazioni nello svolgimento dell'attività istituzionale dell'ente, è dato individuare, ed assume rilievo, un rapporto sinallagmatico tra il contributo e le prestazioni individuate in via preventiva.

Né induce a diversa conclusione la previsione statutaria della irripetibilità dei contributi versati nel caso in cui il socio non usufruisca di alcuna prestazione, atteso che, ai sensi dell'art. 3 del citato D.P.R. n. 633/72, rileva, per l'imponibilità delle prestazioni di servizi, l'assunzione da parte del consorzio dell'obbligazione di fare, a fronte della quale, nel caso di specie, il socio è tenuto al versamento del contributo come sopra stabilito che, in tale contesto, assume la natura di corrispettivo nei sensi richiesti dalla suddetta norma.

Ris. 25 gennaio 1994, n. III-7-284 — *Opere realizzate da un consorzio per lo sviluppo industriale nel Mezzogiorno - Carattere di strumentalità ai fini della detrazione dell'imposta*

Il «Consorzio per l'Area di Sviluppo Industriale della Provincia di ...» (di seguito denominato Consorzio Asi) ha chiesto il riconoscimento del generale carattere di strumentalità delle opere costruite dallo stesso.

A tale proposito l'istante chiarisce che le opere in parola realizzate previo il rilascio di apposite concessioni da parte della ex Cassa per il Mezzogiorno, ora Agenzia per la Promozione dello Sviluppo del Mezzogiorno (di seguito denominata Agensud), permangono tutt'ora nel patrimonio dell'ente e consistettero:

1) nella costruzione di impianti idrici e fognari a specifico servizio di alcune zone dell'agglomerato di ...;

2) nel completamento della rete idrica e fognaria nel Comune di ...;

3) nell'allargamento della Strada Provinciale 242, su aree di proprietà consortile, relativa all'agglomerato di ...;

4) nella riqualificazione del polo conciario di ... tramite la realizzazione di collettori fognari ed il completamento dell'impianto di depurazione;

5) nella realizzazione della rete viaria, nonché nella sistemazione dei terreni della rete idrica e fognaria dell'agglomerato di ...;

6) nella costruzione di un metanodotto nell'agglomerato di ...;

7) nella realizzazione del I lotto di rete viaria, elettrica, fognaria con relativo impianto di depurazione nella ...;

8) nella sistemazione delle strade di ... nonché della variante alla Strada Statale n. 91;

9) nella realizzazione della rete viaria e fognaria nelle zone nord ed ovest dell'agglomerato di ...;

10) nella realizzazione delle fognature nell'agglomerato di ...,

11) nel completamento delle infrastrutture nell'ambito dell'agglomerato industriale di ... e nella sistemazione, effettuata su ruoli di proprietà del Consorzio, degli innesti delle strade consortili sulle Strade Provinciali n. 5 e 32. Queste ultime opere sono state attuate in conformità alla convenzione 113/87 stipulata tra il Consorzio Asi e l'Agensud.

La domanda dell'istante deriva dalla necessità che venga confermata la legittimità del proprio operato in quanto in sede di dichiarazione annuale IVA ha chiesto il rimborso dell'eccedenza IVA – derivante dalla realizzazione delle predette opere – ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. *c)*, del D.P.R. 26.10.72, n. 633.

In particolare il contribuente chiede che il carattere di strumentalità venga riconosciuto anche alle opere di cui al punto n. 11, inerenti la sistemazione del torrente S. e la ristrutturazione degli innesti stradali sulle SS.PP 5 e 32, seppure le stesse vennero finanziate dall'Agenzia per la Promozione dello Sviluppo del Mezzogiorno (di seguito denominata Agensud) e quindi non rimasero nel patrimonio del Consorzio, ma divennero di proprietà della Regione, al contrario di quanto è avvenuto per le altre opere.

Di diverso avviso si è espresso l'Ufficio IVA di ..., il quale, in sede di verifica, ha:

1) contestato la natura strumentale delle opere realizzate, negando quindi il diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile nei termini previsti dal citato art. 30, comma 3;

2) rilevato che le opere di sistemazione del torrente S. e delle SS.PP. 5 e 32 configurano prestazioni di servizi rese nei confronti dell'ente finanziatore Agensud.

Successivamente, l'Ispettorato Compartimentale ha rilevato che l'attività del Consorzio istante non deriva da un atto di appalto o di delega amministrativa, ma si colloca in un ambito diverso che, alla luce della circolare n. 46 del 10.8.88 emanata dalla scrivente, riconosce la detraibilità dell'IVA sugli acquisti di beni e sulle prestazioni di servizi afferenti la realizzazione delle infrastrutture.

Tanto premesso, però, l'organo ispettivo non concorda con il Consorzio istante, in merito

alla natura strumentale dei beni considerati, in quanto gli stessi costituirebbero i beni-oggetto della produzione dell'Ente.

Pertanto l'eccedenza IVA detraibile potrebbe essere rimborsata nel terzo anno ai sensi dell'art. 30, comma 4, del D.P.R. n. 633/72.

In relazione alla natura economica del Consorzio Asi, occorre sottolineare come la stessa derivi dallo svolgimento di una prevalente attività imprenditoriale avente per oggetto, fra l'altro, ai sensi dell'art. 3 dello statuto consortile, l'acquisizione e l'attrezzatura, tramite la realizzazione di appositi impianti, di aree destinate all'insediamento di aziende, nonché la vendita delle aree attrezzate e la gestione degli impianti che insistono su di esse.

Ne deriva che l'attività del Consorzio è finalizzata a garantire alle aziende un duplice servizio consistente:

a) nel preventivo attrezzamento delle aree mediante la realizzazione di infrastrutture e di opere di difesa delle stesse;

b) nella gestione degli impianti e delle attrezzature realizzate, anche successivamente alla cessione alle imprese operative delle predette aree.

A fronte di tali servizi il Consorzio, ai sensi dell'art. 5 comma 3, lett. *b)* e *c)*, del predetto statuto, percepisce dei proventi costituiti dal prezzo di vendita delle aree attrezzate o dai canoni di locazione delle aree medesime, nonché dalle somme riscosse per la gestione dei servizi erogati e per ogni altra prestazione effettuata a favore delle imprese.

A conferma della natura strumentale delle opere e degli impianti suddetti soccorre il consolidato orientamento della Direzione generale delle imposte dirette, da ultimo confermato con la nota n. 9/463, del 24.3.80.

Naturalmente il riconoscimento della strumentalità è subordinato alla condizione che le predette opere siano state utilizzate per lo svolgimento delle attività istituzionali del Consorzio.

In particolare, per quanto concerne il preteso vincolo sinallagmatico intercorrente fra il Consorzio Asi e l'Agensud a seguito delle opere di sistemazione del torrente S. e delle SS.PP. 5 e 32, la scrivente, con risoluzione n. 550087 del 25.5.89, ha escluso che tale vincolo possa sussistere quando in capo all'Agensud non è dato di ravvisare un'immediata utilità patrimoniale ma, piuttosto, la realizzazione di un interesse mediato e collettivo inerenti i propri fini istituzionali.

In sostanza le opere di sistemazione dovevano essere attuate al fine di garantire il completamento delle infrastrutture e quindi manifestano un intrinseco carattere di strumentalità, anche se insistono, parzialmente, su aree di appartenenza al demanio della Regione

Tanto precisato si ribadisce quanto già chiarito con la richiamata circolare n. 46, del 10.8.88, nel senso che la detrazione dell'imposta da parte del Consorzio di cui trattasi compete a condizione che afferisca ad opere eseguite dal detto organismo, il quale assumendone la gestione consegue i relativi proventi da parte delle imprese che, insediate sulle aree attrezzate, usufruiscono dei servizi resi dal Consorzio utilizzando le infrastrutture come sopra realizzate.

Alla stregua dei cennati criteri vedrà l'Ufficio IVA competente se nella fattispecie prospettata ricorrono gli indicati presupposti che legittimano il diritto alla detrazione interpellando, ove ritenuto necessario, il locale organo tecnico dell'Amministrazione al fine di verificare la riferibilità e la strumentalità delle opere realizzate, dal Consorzio istante, il cui esercizio dà luogo al conseguimento di corrispettivi rilevanti agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

Ris. 11 agosto 1994, n. III-7-529 — *Un consorzio per la gestione di servizi relativi all'utilizzo di un centro commerciale soggiace all'imposta*

L'avvocato B ha fatto presente che taluni proprietari di terreni edificabili intendono costruire un centro commerciale, la cui superficie in parte verrà utilizzata direttamente dai proprietari per la gestione di propri esercizi commerciali, mentre la parte restante verrà concessa in locazione a terzi. Le spese afferenti la gesione delle parti comuni saranno a carico dei singoli titolari delle attività commerciali ed, al fine di conseguire il recupero dell'IVA relativa alle cennate spese da parte di tutti gli esercenti attività commerciali, i detti proprietari intendono costituire un Consorzio che dovrà svolgere, sia nei confronti dei consorziati stessi che dei terzi locatari, una serie di servizi, tra i quali l'assistenza e la rappresentanza dei consorziati nelle operazioni di rilascio di licenze, di autorizzazioni e di concessioni, la gestione degli spazi, degli impianti e delle attrezzature di proprietà comune, la manutenzione ordinaria degli impianti e delle attrezzature utili o comunque necessarie al funzionamento del centro commerciale.

Per l'esecuzione dei servizi il Consorzio assoggetterebbe ad imposta i relativi corrispettivi, comprensivi anche della remunerazione della propria attività, con emissione di fatture.

Ciò premesso il professionista istante ha chiesto di conoscere se sia corretto il suesposto trattamento tributario applicabile all'attività esercitata dal consorzio in oggetto, nonché le modalità di fatturazione cui lo stesso organismo deve attenersi facendo, altresì, notare che il Consorzio non svolge attività di amministrazione condominiale, bensì di generiche e complesse prestazioni di servizi.

Quanto sopra premesso la scrivente concorda con il parere espresso dall'Ispettorato Compartimentale delle Tasse di ... nel ritenere che sussistono nella fattispecie i presupposti, sia soggettivi che oggettivi, che configurano l'organismo consortile come soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 4, comma 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto, nel presupposto che il Consorzio istante non agisca in nome dei consorziati e/o dei locatari, la fatturazione deve essere effettuata da parte di terzi per le forniture di beni e servizi nei confronti del Consorzio medesimo, il quale provvederà, a sua volta, a riaddebitare agli utenti dei servizi rispettivi corrispettivi dovuti, comprendenti sia gli oneri sostenuti che le proprie competenze, mediante emissione di fatture soggette ad imposta.

Ris. 24 dicembre 1994, n. 45/E — *Consorzi per lo sviluppo industriale - Esercitano attività commerciale - Non estensibile la normativa dei Comuni*

Con la nota in riferimento codesta Direzione Regionale ha posto un quesito concernente il trattamento tributario applicabile, ai fini IVA, alle operazioni poste in essere dal Consorzio per lo sviluppo industriale del Comune di ..., con particolare riferimento all'assegnazione di aree fabbricabili espropriate, al fine di valutare la legittimità della richiesta di rimborso formulata dall'ente con la dichiarazione IVA del 1992. Viene precisato che trattasi di un consorzio costituito ai sensi dell'art. 36 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, recante interventi per l'innovazione e lo sviluppo delle piccole imprese.

A tal proposito, per quanto concerne la sussistenza del requisito soggettivo d'imposta, si richiama la disposizione recata dal comma 4 del citato articolo 36 in base alla quale i consorzi di sviluppo industriale, costituiti ai sensi della vigente legislazione nazionale e regionale, sono qualificati enti pubblici economici. Inoltre il decreto legge 20 maggio 1993, n. 149, convertito dalla legge 19 luglio 1993, n. 237, recante interventi urgenti in favore dell'economia, all'art. 2, comma 12, dispone che a detti consorzi si applica la normativa generale in materia di società per azioni.

Sulla base delle richiamate disposizioni normative può affermarsi che le assegnazioni di aree edificabili, che rientrano tra le operazioni tipiche in cui si estrinseca l'attività dell'ente, costituiscono operazioni rientranti nell'esercizio di una attività di natura commerciale, anche se conseguenti ad acquisizione delle aree mediante procedimento espropriativo. Nella prospettata fattispecie, inoltre, non si rende applicabile la disposizione recata dall'art. 36, comma 19-*bis*, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 427, che, agli effetti dell'IVA, considera le operazioni di assegnazione di aree edificabili non svolte nell'esercizio di attività commerciale. Questa disciplina attiene, infatti, esclusivamente alle assegnazioni poste in essere dai Comuni e, in quanto norma speciale, per espressa previsione normativa, non è suscettibile di interpretazione estensiva.

Ne consegue che i consorzi di cui trattasi sono da ricomprendere, ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, tra i soggetti passivi d'imposta che pongono in essere cessioni di beni e prestazioni di servizi considerate in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa.

Eventuali eccedenze d'imposta detraibili possono essere chieste in tutto o in parte a rimborso qualora ricorrano le condizioni richieste dall'art. 30, terzo comma, del citato D.P.R. n. 633 del 1972.

Ris. 11 luglio 1996, n. 116/E — *IVA contributi comunitari - Trattamento ai fini IVA da riservare ad alcuni rapporti posti in essere nel quadro del programma comunitario di sovvenzioni globali integrate per lo sviluppo dell'economia*

Con istanza diretta alla scrivente codesto dicastero ha rappresentato talune problematiche, in materia di imposta sul valore aggiunto, collegate ai rapporti giuridici posti in essere nel quadro del progetto comunitario Leader (Liaison entre actions de développement de l'économie rurale), varato dalla Commissione dell'UE in funzione di incentivazione dello sviluppo rurale.

La cennata iniziativa comunitaria, diretta a reperire soluzioni agricole innovative ed a raggiungere un'integrazione ottimale dei vari interventi di settore, prevede, tra l'altro, la concessione di aiuti finanziari, sotto forma di sovvenzioni globali, in favore di Gruppi d'azione locale (GAL), costituiti da operatori economici e sociali delle zone interessate.

La scelta dei GAL da finanziare viene effettuata dalla Commissione UE in base alla valutazione delle caratteristiche soggettive degli operatori economici coinvolti e delle qualità dello specifico programma di intervento proposto.

Le cennate sovvenzioni globali integrate, concesse per la realizzazione dei programmi locali di sviluppo presentati dai Gruppi interessati, consentono forme di intervento diversificate e dirette, in primo luogo, alla creazione, attrezzatura e gestione dei Gruppi stessi, che sono come sopra detto, gli organismi che perseguono lo sviluppo rurale nelle diverse aree; alla realizzazione, inoltre, di un programma di collegamento dei Gruppi in una rete transnazionale; alla formazione di fondi da destinare a beneficio diretto degli abitanti delle zone rurali interessate per il sostegno tecnico allo sviluppo, la formazione professionale ed il collocamento, la valorizzazione e commercializzazione dei prodotti agricoli, ed altre azioni comunque finalizzate allo sviluppo rurale sul piano locale.

I Gruppi d'azione locale sono responsabili dell'esecuzione del programma e della regolare gestione dei contributi, in relazione sia alle spese effettuate sia ai fondi da trasferire ai beneficiari finali, e, in quanto tali, sono soggetti a puntuali controlli da parte di apposite commissioni. È previsto l'obbligo di restituzione dell'intero contributo pubblico (comunitario e nazionale) nel caso di non completamento del programma medesimo.

Al finanziamento comunitario si aggiunge, altresì, una quota di contributo erogato dallo Stato italiano.

In coerenza con gli orientamenti formulati in sede comunitaria, sono stati costituiti, nell'ambito dei vari comprensori territoriali interessati, i Gruppi d'azione locale che hanno assunto giuridicamente, nella maggior parte dei casi, una delle due forme organizzative consortili previste dalla legislazione italiana, e cioè quella del consorzio di cui agli artt. 2602 e seguenti del c.c. e quella delle società consortili di cui all'art. 2615-*ter* del c.c.

Tutto ciò premesso, codesto Ministero ha chiesto di conoscere se le somme erogate dalla UE e dallo Stato italiano per lo svolgimento dei programmi attinenti all'iniziativa Leader rivestano o meno rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Ha chiesto, altresì se, nella ipotesi che le dette erogazioni non rilevino agli effetti dell'IVA, l'attività svolta dai soggetti attuatori (GAL) per l'esecuzione dei programmi d'intervento valga ad integrare i presupposti soggettivo e oggettivo per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, tenuto pure conto della forma giuridica rivestita dai predetti soggetti e delle finalità istituzionali degli stessi.

Con separata istanza, relativa ad analoghe problematiche, il Consorzio ..., con sede in ..., ha fatto presente di gestire, in qualità di GAL, fonti comunitari e nazionali erogati nel quadro del progetto Leader. Avendo impiegato parte di detti fondi per acquisire servizi di formazione professionale, commessi tramite contratto d'appalto a una società specializzata, il predetto Consorzio ha chiesto di conoscere quale sia il trattamento IVA da riservare alle dette prestazioni, relative ai corsi di formazione, da parte della società incaricata.

Più in generale, il Consorzio ha chiesto alla scrivente di chiarire se le somme erogate dai GAL, sia ai beneficiari finali del contributo (cioè ai soggetti che provvedono, con le somme rice-

vute, al risanamento delle proprie zone rurali) sia a soggetti che prestano, in favore dei GAL stessi, servizi necessari al conseguimento del progetto, abbiano o meno rilevanza agli effetti dell'IVA, e, in caso affermativo, se torni applicabile la previsione di non imponibilità di cui all'art. 72, terzo comma, n. 3), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Tutto ciò premesso, ritiene la scrivente che per risolvere le problematiche rappresentate sia necessario tenere ben distinti i diversi ordini di rapporti che si instaurano nel quadro del normale funzionamento del progetto di sviluppo Leader, di seguito schematizzati:

1) rapporto tra gli organi comunitari – o nazionali – e il soggetto attuatore (ossia il GAL) avente ad oggetto l'erogazione del contributo;

2) rapporto tra il GAL e i fornitori di beni o servizi necessari per la realizzazione del progetto di sviluppo (es. prestazioni concernenti la formazione);

3) rapporto tra il GAL ed i soggetti destinatari finali del progetto di sviluppo (coloro che intendono provvedere al risanamento delle località rurali in cui operano) che concretizza una erogazione di parte dei fondi concessi dalla UE o dallo Stato italiano.

Per quanto concerne il rapporto di cui al n. 1), ritiene la scrivente che le somme erogate dall'Unione Europea, nonché quelle versate a titolo di cofinanziamento da codesto dicastero o da altri enti pubblici nazionali, costituiscono contributi a fondo perduto, non potendosi ravvisare nell'attività dei GAL operazioni cui riconnettere, con un nesso di corrispettività, le dette erogazioni. Infatti, gli organismi attuatori curano soltanto la distribuzione o l'impiego dei mezzi finanziari finalizzati al raggiungimento degli obiettivi perseguiti.

Non potendosi pertanto ravvisare l'esistenza di un nesso sinallagmatico tra le somme versate dalla UE e dallo Stato italiano ai GAL, e una qualsiasi prestazione di servizi o cessione di beni, in favore degli enti sovvenzionatori, deve concludersi nel senso della totale irrilevanza, agli effetti dell'IVA, del movimento finanziario relativo alla erogazione dei contributi ai soggetti attuatori.

Rilevano, invece agli effetti del tributo eventuali corrispettivi specifici attribuiti dagli organismi finanziatori ai GAL, a fronte dell'attività svolta, anche se tratti dall'ammontare del contributo.

Per quanto concerne i rapporti di cui al n. 2), instaurati tra i singoli GAL ed i fornitori di servizi o di beni da destinare a beneficio dei destinatari finali del progetto di sviluppo, la scrivente esprime l'avviso che essi concretizzino acquisti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. I fornitori di beni o servizi devono quindi assoggettare regolarmente al tributo le operazioni effettuate, atteso che non sembra ipotizzabile l'applicazione, nella particolare fattispecie, del titolo di non imponibilità previsto dall'art. 72, terzo comma, n. 3), del D.P.R. n. 633 del 1972. Ciò in quanto la disposizione letterale in esso contenuta prevede la non imponibilità per le sole operazioni effettuate nei confronti delle Comunità Europee nell'esercizio delle proprie finalità istituzionali, anche se effettuate in favore di imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con le dette Comunità. Le prestazioni di servizi o cessioni di beni di cui si discute invece sono rese nei confronti di enti (GAL) che non hanno concluso con la UE contratti di ricerca o di associazione, ma sono semplicemente incaricati di curare, per conto degli organismi comunitari, la distribuzione e l'impiego dei fondi destinati al progetto di sviluppo.

Si fa presente, in ogni caso, che l'IVA corrisposta per rivalsa dai GAL, in relazione ai beni o servizi acquisiti destinati ai beneficiari del progetto di sviluppo, può essere dai stessi GAL computata in detrazione dall'imposta da essi dovuta in relazione alle operazioni effettuate, se ed in quanto, naturalmente, i predetti soggetti attuatori pongano in essere, nel perseguimento delle finalità ad essi demandate, attività connotate dai caratteri di commercialità necessari per l'insorgenza del presupposto soggettivo di imposizione.

In proposito, in relazione allo specifico quesito posto da codesto Dicastero sulla rilevanza o meno, ai fini dell'IVA, dell'attività svolta dai GAL per l'esecuzione dei programmi di intervento, si rammenta che l'obbligo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto sorge allorquando

ricorrano sia il presupposto oggettivo costituito da cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi effettuate dietro corrispettivo che quello soggettivo correlato all'esercizio abituale di un'attività commerciale o agricola.

Ciò premesso, per quanto riguarda i GAL, si fa presente che la ricorrenza del presupposto soggettivo d'imposizione non può essere revocata in dubbio, stante la presunzione legale recata dall'art. 4, comma secondo, del D.P.R. n. 633 del 1972, allorquando i predetti GAL rivestono la forma giuridica di società, anche consortili, mentre nel caso in cui siano giuridicamente costituiti in forma di consorzio la detta presunzione opera solo laddove l'esercizio di attività commerciale o agricola costituisca l'oggetto principale delle loro attività.

Per quanto infine concerne il rapporto indicato al n. 3), avente ad oggetto l'erogazione di quote dei fondi comunitari e statali dai GAL ai beneficiari finali del progetto, si ritiene che lo stesso sia estraneo al campo di applicazione dell'IVA, trattandosi di semplice attività distributiva di somme aventi, come sopra cennato, natura di contribuzione a fondo perduto.

Ris. 19 luglio 1996, n. 135/E — *Inapplicabilità delle agevolazioni per le vendite intracomunitarie*

Con istanza diretta alla scrivente, la Confederazione ... ha chiesta in sostanza di conoscere se il beneficio fiscale, previsto dall'art. 8 della L. 21 maggio 1981, n. 240 e dall'art. 3 della L. 21 febbraio 1989, n. 83, a favore dei consorzi e delle società consortili, per i servizi resi rispettivamente nei confronti delle aziende associate e delle imprese consorziate, possa trovare applicazione anche nei casi in cui i consorzi esplicano la propria attività verso altri Paesi comunitari.

Trattasi di operazioni che, in quanto costituenti servizi internazionali, fruiscono della non imponibilità all'IVA, ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. 25 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni.

Al riguardo la scrivente deve preliminarmente osservare che l'erogazione, in generale, di specifici contributi finanziari, e più in particolare, la possibilità di godere dell'agevolazione tributaria, sono subordinate alla circostanza che i cennati consorzi e società consortili (art. 13 della legge 21 maggio 1981 n. 240 e art. 1 della legge 21 febbraio 1989 n. 83) abbiano come scopo sociale esclusivo, l'esportazione dei prodotti delle imprese consorziate e l'attività promozionale necessaria per realizzarla, nonché l'importazione delle materie prime e dei semilavorati da utilizzarsi da parte delle imprese stesse.

In proposito il Ministero del Commercio Estero con nota n. 850/90 del 31 gennaio 1996, ha confermato che non sono state emanate ulteriori disposizioni normative o regolamentari che abbiano modificato l'ambito di operatività delle cennate disposizioni normative

Ciò posto e tenuto conto che a seguito della realizzazione del mercato unico, le transazioni poste in essere in ambito comunitario non realizzano più operazioni di esportazione si ritiene che l'invio dei beni in altri Stati membri dell'Unione Europea faccia venir meno, in capo ai consorzi, il requisito soggettivo che costituisce il presupposto necessario per la concessione della non imponibilità ai fini IVA.

Ris. 29 ottobre 1996, n. 243/E — *IVA - Aliquota ridotta per la costruzione di linee ferroviarie - Spetta anche per le prestazioni ai consorzi tra imprese*

L'Azienda Autonoma delle Ferrovie dello Stato nel corso del 1984 indiceva una gara di appalto finalizzata alla progettazione ed alla realizzazione della tratta ferroviaria Arezzo sud-Figline Valdarno, della quale risultava aggiudicatario il Consorzio ... costituito tra le società ... S.p.a., ... S.p.a., ... S.p.a. e ... S.p.a.

Con Decreto del Ministro dei Trasporti numero 2491 del 26 ottobre 1984 veniva autorizzato, altresì, l'ingresso nel suddetto Consorzio ... anche delle seguenti imprese: ... S.p.a., ... e ... S.p.a., ... S.r.l., ... S.p.a., ... S.p.a. e ... S.p.a.

Il consiglio direttivo del citato Consorzio ... ha deliberato di assegnare a ciascuna società consorziata le parti di lavori di rispettiva spettanza. Queste ultime società costituivano a loro volta un altro Consorzio denominato ..., avente lo scopo di attuare, nell'interesse delle consorziate, la gestione unitaria degli interventi e degli adempimenti a carico di ciascuna di esse.

Il consorzio ... ha sostenuto quindi i costi per l'acquisto di materiali e servizi, che successivamente ripartiva tra le società consorziate, mediante emissione di fatture assoggettate all'IVA con aliquota del 19 per cento, attuando così una parificazione del proprio bilancio.

In data 23 settembre 1991, il Consorzio ..., ritenendo che le prestazioni di servizio come sopra effettuate dovessero essere assoggettate all'IVA con l'aliquota del 4 per cento, ha emesso note di variazione nei confronti delle società consorziate, ai sensi dell'articolo 26, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, recuperando conseguentemente un ammontare di imposta corrispondente alla differenza di aliquota applicata sulle fatture emesse nell'ultimo anno.

Tutto ciò premesso codesta Direzione regionale delle entrate, con la nota sopra distinta, ha chiesto di conoscere se il consorzio ... fosse legittimato a fruire dell'aliquota IVA ridotta per le suddette prestazioni.

Al riguardo si fa presente che le opere di cui si tratta concretizzano la realizzazione di una linea di trasporto ad impianto fisso, fattispecie rientrante tra quelle già indicate al punto 22) della tabella A parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con assoggettamento all'aliquota IVA del 4 per cento.

La disposizione contenuta nel citato numero 22), per effetto dell'articolo 36 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, è confluita, con decorrenza 1° gennaio 1993, nel n. 127-*quinquies*), parte III, della medesima tabella con il conseguente assoggettamento all'IVA delle operazioni ivi indicate con l'aliquota del 9 per cento (10 per cento a decorrere dal 24 febbraio 1995).

L'applicazione delle suddette aliquote agevolate alla costruzione delle linee di trasporto ad impianto fisso trova implicita conferma nella norma di interpretazione autentica contenuta nell'articolo 3, comma 10, della legge 15 dicembre 1990, n. 385, nella quale, avendo il legislatore inteso estendere l'ambito di applicazione della aliquota ridotta, espressamente si prevede che «la disposizione relativa all'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto afferente alle linee di trasporto dell'ente Ferrovie dello Stato ed in regime di concessione di cui al n. 22) della parte II della tabella A allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, deve intendersi riferita anche agli interventi per il loro ammodernamento, potenziamento ed ampliamento».

Per le suesposte considerazioni la scrivente ritiene di dover confermare che le prestazioni di servizi relative alla costruzione della linea ferroviaria direttissima Roma-Firenze fruiscono delle aliquote ridotte previste prima dal n. 22) della tabella A, parte II, e dopo dal n. 127-*quinquies*) della parte III, allegata al citato decreto n. 633 del 1972, in relazione ai periodi in cui le dette prestazioni si intendono effettuate ai sensi dell'art. 6 del medesimo decreto.

Ris. 30 aprile 1998, n. 31/E — *Mandatario senza rappresentanza*

Codesta Direzione regionale con la nota sopradistinta ha fatto presente che il Comando tenenza della Guardia di finanza di ... ha elevato, in data 2 giugno 1997, processo verbale di constatazione a carico del ... - Consorzio, non avendo il medesimo assoggettato ad IVA taluni contributi dai consorziati quali corrispettivi di prestazioni di servizi. In particolare è stato fatto presente che il ... è una società costituita fra imprese artigiane esercenti l'attività di autotrasporto merci, movimento terra, ecc. nei confronti delle quali agisce con mandato senza rappresentanza, acquisendo commesse in nome proprio e per conto delle imprese stesse.

È stato rilevato che il ... emette fattura per le prestazioni rese direttamente nei confronti dei terzi committenti e riceve fattura dal consorziato-associato al quale è stata affidata l'esecuzione materiale della prestazione che, nel caso di specie, consiste in un trasporto.

Nella fattura emessa dall'associato viene indicato come imponibile lo stesso importo fatturato dal consorzio al terzo-committente, «diminuito di una percentuale», la cui misura è annualmente determinata dall'assemblea consortile e denominata, in fattura, impropriamente «sconto». Tale importo a parere del ... costituisce il rimborso delle spese sostenute per l'esecuzione del mandato.

I verbalizzanti, e sulla stessa linea codesta Direzione, hanno, invece, sostenuto che l'importo impropriamente denominato «sconto» rappresenta il corrispettivo della controprestazione che i consorziati debbono al consorzio per i servizi ricevuti. Pertanto, il consorziato-associato avrebbe dovuto procedere a fatturare l'intero importo della prestazione resa e ricevere dal consorzio fattura per il compenso allo stesso dovuto per i servizi inerenti l'attività di mandato. Tale assunto trova fondamento nella circostanza che nel caso di specie, come sostenuto dai verbalizzanti, resta inapplicabile la disposizione di cui alla seconda parte della lettera *b)*, del comma 2, dell'articolo 13, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, attesa la gratuità del contratto di mandato (art. 7 atto costitutivo del consorzio).

Al riguardo la Scrivente ritiene condivisibili le conclusioni cui sono pervenuti i verbalizzanti, circa la natura di corrispettivo dell'importo trattenuto dal consorzio-mandatario. In effetti esso costituisce la provvigione dovuta per la remunerazione delle prestazioni derivanti dall'esecuzione del contratto di mandato senza rappresentanza.

Induce a tale conclusione la circostanza che l'importo impropriamente denominato sconto costituisce un esborso ulteriore alle quote associative ed ai contributi annuali fissi ed è correlato, per espressa previsione statutaria, all'assegnazione dei lavori alla cui esecuzione l'associato non può sottrarsi senza un giustificato motivo.

Infatti l'articolo 21 dello statuto stabilisce che le spese di gestione e di funzionamento del consorzio sono coperte anche attraverso distinti «contributi e o percentuali rapportati ai servizi goduti dai soci»; ed è proprio questa interrelazione che, unitamente alle modalità di determinazione degli stessi, aiuta a qualificare l'ammontare in parola come corrispettivo specifico, atteso che è dovuto solo nel caso in cui il consorzio esplica i compiti demandatigli, giacché nel caso in cui non v'è alcuna assegnazione di lavoro nulla è dovuto.

Non si condividono, invece, le motivazioni addotte dai verbalizzanti circa l'inapplicabilità della seconda parte della lettera *b)*, comma 2, dell'articolo 13, del citato D.P.R. 633 del 1972.

Tale conclusione non può essere assunta solo perché nell'atto costitutivo è stabilita, astrattamente, la gratuità del mandato conferito al consorzio, quando poi dall'esame dei fatti emerge che trattasi di un mandato a titolo oneroso.

Pertanto pare alla Scrivente che, nel caso esaminato, le parti abbiano correttamente operato, in quanto la provvigione corrisposta al consorzio-mandatario non deve esser assoggettata all'imposta sul valore aggiunto. Infatti, a norma del richiamato articolo 13 per le prestazioni di servizi rese dai mandatari senza rappresentanza «la base imponibile è costituita dal prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione, ad esso spettante».

Per quanto suesposto, l'Ufficio IVA cui la presente è anche diretta, vorrà procedere, qualora non ravvisi ulteriori elementi dai quali possa trovare indicazioni atte ad avvalorare le conclusioni dei verbalizzanti, a regolare la propria azione, in via di autotutela, tenendo conto delle considerazioni svolte.

Ris. 20 luglio 1998, n. 78/E — *Consorzi tra produttori agricoli - Natura non corrispettiva - Non soggetti a imposta*

Con nota del 26 giugno 1997, il Ministero per le Politiche Agricole ha chiesto di conoscere il trattamento applicabile, ai fini dell'IVA, alle erogazioni di denaro effettuate, ai sensi del regolamento comunitario n. 2200 del 26 ottobre 1996, in favore delle Organizzazioni dei produttori agricoli (O.P.), dalla Comunità Europea e dagli associati nonché alle somme di denaro versate a titolo di rimborso dalle suddette organizzazioni agli associati per le spese da questi sostenute nell'ambito dei programmi operativi.

L'art. 15, comma 2, del regolamento citato prevede la concessione di aiuti comunitari in favore delle O.P., aventi qualsiasi forma giuridica e riconosciute dallo Stato di appartenenza, a condizione che esse costituiscano un fondo di esercizio alimentato per metà dai contributi finanziari degli associati, commisurati ai quantitativi o al valore dei prodotti effettivamente commercializzati sul mercato, e per metà dai finanziamenti comunitari.

In relazione al quesito posto occorre richiamare, in via preliminare, i principi generali recati dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, concernente la disciplina e l'istituzione dell'imposta sul valore aggiunto, in base ai quali sono assoggettate al tributo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi resi nell'esercizio d'impresa, arti o professioni. Pertanto, le erogazioni di denaro sono rilevanti ai fini dell'IVA solo se costituiscono corrispettivi di tali operazioni, mentre risultano del tutto estranee alla struttura impositiva del tributo le erogazioni aventi finalità meramente contributive.

Al fine di stabilire se nel caso prospettato si verifichino fattispecie rilevanti ai fini dell'IVA, occorre evidenziare che oggetto del regolamento comunitario in esame è l'introduzione di nuove regole per l'organizzazione comune dei mercati ortofrutticoli, tese ad equilibrare all'interno della Comunità la domanda e l'offerta di tali prodotti sia sotto l'aspetto quantitativo che qualitativo. Le finalità stabilite dal regolamento comunitario vengono attuate all'interno dei singoli Stati dalle O.P., le quali devono assicurare la programmazione della produzione e il suo adeguamento alla domanda attraverso la concentrazione, nel loro ambito, dell'offerta dei prodotti agricoli degli associati e la promozione di pratiche colturali e di tecniche di produzione rispettose dell'ambiente (art. 11).

Le O.P. garantiscono, quindi, il raggiungimento degli standard qualitativi e quantitativi delineati a livello comunitario per il settore ortofrutticolo.

I contributi erogati dalla Comunità per tale attività rappresentano, pertanto, dei finanziamenti, finalizzati ad incentivare la costituzione dei suddetti organismi in ragione del ruolo che essi svolgono di depositari delle finalità stabilite a livello comunitario per il settore ortofrutticolo e non hanno la funzione di controprestazione contrattuale, come risulta, del resto, dalla previsione regolamentare, in base alla quale il relativo ammontare è commisurato ai contributi versati dagli associati delle Organizzazioni e non all'attività da esse svolta. Ne consegue che essi risultano estranei al campo di applicazione dell'IVA.

Per quanto concerne i contributi versati dagli associati all'Organizzazione per alimentare il fondo di esercizio, il cui ammontare è commisurato, in base all'articolo 15, comma 2, del citato regolamento comunitario, alla quantità o al valore dei prodotti commercializzati, l'art. 11 del regolamento stesso dispone espressamente che essi devono essere versati per l'istituzione e il funzionamento del fondo d esercizio destinato (ai sensi del successivo articolo 15) al ritiro dal mercato della produzione eccedente, ed al finanziamento di un programma operativo presentato dalle O.P. alle autorità nazionali che lo approvano e lo trasmettono alla Commissione CE.

Sulla base delle disposizioni comunitarie richiamate, i contributi versati dagli aderenti alle O.P. al fondo di esercizio risultano avere la stessa natura meramente contributiva degli aiuti finanziari erogati ad assicurare a detti organismi le risorse finanziarie necessarie allo svolgimento della propria attività.

Tuttavia, qualora il programma di azione delle organizzazioni in esame preveda specifiche prestazioni di servizi in favore degli associati, per cui i contributi da questi versati assumono la

veste di corrispettivi di tali specifiche prestazioni, si ritiene che torni applicabile la disposizione recata dall'art. 9 della legge 20 ottobre 1978, n. 674, concernente norme sull'associazionismo dei produttori agricoli, che esenta da ogni imposta i contributi associativi, corrisposti dagli aderenti alle suddette associazioni di produttori ed alle relative unioni, anche se determinati statutariamente in base ai diversi costi dei servizi da queste forniti. Detta disposizione agevolativa è estesa espressamente dal successivo articolo 12 alle associazioni di produttori del settore ortofrutticolo previste dalla legge 27 luglio 1967, n. 662, in conformità al regolamento comunitario n. 159 del 25 ottobre 1962.

Il richiamo alla legge n. 662, operato dal citato articolo 12 della legge n. 674 del 1978, non preclude l'applicazione della disposizione agevolativa agli organismi associativi previsti dal regolamento comunitario 2200 del 1996 in esame, in quanto quest'ultimo è stato emanato in sostituzione del regolamento comunitario n. 1035 del 18 maggio 1972, il quale, a sua volta, ha sostituito il regolamento comunitario n. 159 del 25 ottobre 1966, al quale la legge n. 662 del 1967 fa espresso riferimento. Ciò che varia, nel susseguirsi delle disposizioni comunitarie, è la indicazione delle clausole che le suddette organizzazioni devono inserire nello statuto al fine di accedere agli aiuti comunitari, mentre restano sostanzialmente inalterati i caratteri essenziali degli organismi di cui trattasi, quali la struttura (organismi associativi costituiti su iniziativa di produttori) e la funzione cui sono preposti (provvedere alla concentrazione dell'offerta ed al relativo adeguamentto alla domanda in conformità agli obiettivi comunitari). Ne consegue che le organizzazioni dei produttori previste dal regolamento n. 2200 del 1996 sono, sotto il profilo giuridico, gli stessi soggetti previsti dalla legge n. 662 e, pertanto, la disposizione di esonero dal pagamento dell'imposta recata dalla legge 678 del 1978, è riferibile anche alle organizzazioni dei produttori agricoli menzionate da quest'ultimo regolamento.

Infine, in relazione al quesito ulteriore prospettato dal Ministero per le Politiche Agricole in merito al rimborso da parte delle O.P. delle spese sostenute dagli associati nell'ambito del programma operativo (es. acquisto di beni strumentali) si precisa che, qualora non sia ravvisabile un rapporto sinallagmatico tra l'erogazione di dette somme e l'attività svolta dagli aderenti all'organizzazione, la fattispecie è da ritenersi estranea alla sfera impositiva dell'IVA per carenza del presupposto oggettivo in quanto trattasi di mera elargizione a titolo di contribuzione.

Ris. 20 agosto 1998, n. 106/E — *Associazione temporanea di imprese per l'esecuzione di un appalto - Fatturazione dei lavori a cura delle singole imprese*

Con istanza rivolta alla scrivente l'ANCE – Associazione nazionale costruttori edili – ha fatto presente che un'associazione temporanea di imprese è risultata aggiudicataria di un appalto pubblico, ed è intenzione delle raggruppate formare una società consortile a r.l. ai sensi dell'articolo 26 del decreto legislativo n. 406 del 1991, al fine dell'esecuzione unitaria dell'opera.

Ciò posto l'Associazione istante ha chiesto di conoscere se la fatturazione dei corrispettivi relativi all'appalto di cui si tratta possa essere effettuata direttamente da parte della società consortile alla stazione appaltante.

Al riguardo si fa presente che il citato articolo 26 del decreto legislativo n. 406 del 1991 consente, in effetti, la costituzione di società, anche consortile, tra le imprese riunite al fine dell'esecuzione unitaria, totale o parziale dei lavori. La società a tal fine costituita subentra – recita il richiamato articolo 26 – senza che ciò costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione di contratto, nell'esecuzione totale o parziale del contratto, ferme restando le responsabilità delle imprese riunite.

La norma, come è evidente, consente alla società consortile di subentrare esclusivamente nell'esecuzione del contratto e non anche nel rapporto contrattuale posto in essere dalle singole imprese con la stazione appaltante. La società consortile esecutrice dei lavori, quindi, avrà relazioni dirette solo con terze e con le imprese riunite le quali mantengono i rapporti derivanti dall'originario contratto con la stazione appaltante nei cui confronti, come già chiarito con la risoluzione ministeriale 1° agosto 1987 n. 460487, sono tenute ad emettere fatture per gli importi di propria spettanza, La società deve, invece, emettere per i costi sostenuti, fatture nei confronti delle singole imprese riunite in proporzione alle rispettive quote.

Circ. 26 febbraio 1999, n. 52/E — *IVA - Trattamento da riservare ai compensi dovuti ai concessionari per la riscossione dei contributi spettanti ai consorzi di bonifica*

Con la presente circolare si intende affrontare una rilevante problematica interpretativa, già oggetto in passato di diverse pronunce amministrative, la quale continua a dar luogo a numerose controversie, i cui esiti sono spesso sfavorevoli per l'Amministrazione finanziaria.

Trattasi della questione concernente l'applicabilità, o meno, del trattamento di esenzione dall'IVA ai compensi pagati, sotto forma di aggi, dai consorzi di bonifica ai concessionari della riscossione a fronte dell'attività di esazione dei contributi consortili dovuti dai consorziati.

I consorzi di bonifica sostengono l'applicabilità della norma di esenzione recata dall'art. 10, n. 5), del D.P.R. n. 633 del 1972, che fa riferimento alle «operazioni relative alla riscossione dei tributi ...». Per verificarne l'applicabilità ai compensi relativi alla riscossione dei contributi consortili occorre quindi accertare preliminarmente se tali contributi possano tecnicamente ricomprendersi nel novero dei tributi.

L'Amministrazione finanziaria ha costantemente ritenuto che i contributi consortili non abbiano natura tributaria, ma siano invece semplici corrispettivi che i consorzi percepiscono a fronte dei servizi – istituzionali o straordinari – resi ai proprietari dei terreni, e che di conseguenza gli aggi di riscossione dei contributi stessi non possano beneficiare dell'esenzione dall'IVA di cui all'art. 10, n. 5) del D.P.R. n. 633 del 1972. Tale posizione è stata chiaramente affermata nelle risoluzioni della soppressa Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte Indirette sugli Affari nn. 504429 del 6 dicembre 1973, 383882 del 14 febbraio 1977, 410988 del 25 ottobre 1979, 390649 del 18 maggio 1984, 361553 del 15 maggio 1987, 550643 del 24 novembre 1988, 500164 del 20 aprile 1991.

La giurisprudenza ha peraltro espresso, nel corso del tempo, posizioni difformi da quelle dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, la sentenza della Corte di Cassazione, sez. 1ª, n. 662/1412 del 4 dicembre 1978/30 gennaio 1979, ha affermato che i contributi imposti dai consorzi di bonifica ai proprietari dei terreni, ai sensi degli artt. 864 del c.c. e 54 del Regio Decreto 13 febbraio 1933, n. 215, rappresentano prestazioni di natura tributaria, con la conseguenza che ai servizi di riscossione dei medesimi va applicato il trattamento di esenzione da IVA previsto dal citato art. 10, n. 5), del D.P.R. n. 633 del 1972. Il medesimo orientamento è stato ribadito in seguito da altre pronunce della Suprema Corte (Sez. Un. 4 febbraio 1993, n. 1396; Sez. 1ª 29 settembre 1997, n. 9534; Sez. Un. 12 febbraio 1988, n. 1501; Sez. Un. 26 giugno 1998, n. 9493), e di vari tribunali (es. Tribunale di Firenze, 24 dicembre 1997, n. 4003).

Tale orientamento giurisprudenziale sembrerebbe, peraltro, confermato anche dalla Corte Costituzionale la quale, con la recente sentenza n. 26 del 26 febbraio 1998, nel ritenere detti contributi assimilabili, parzialmente e limitatamente alle entrate tributarie, non ha riconosciuto esplicitamente la loro natura commerciale.

Fino ad oggi non si è ritenuto di dover accogliere tale posizione giurisprudenziale. Solo per i rapporti esattoriali intercorrenti tra i soggetti destinatari della citata sentenza della Cassazione n. 662/1412 del 1978/79 la risoluzione ministeriale n. 400772 del 29 marzo 1985 dichiarò applicabile il trattamento di esenzione IVA sugli aggi, non potendo evidentemente disconoscere l'efficacia del giudicato nei confronti delle parti della causa.

Tuttavia, poiché continuano ad intervenire sentenze con le quali i Tribunali condannano gli enti concessionari della riscossione a restituire ai consorzi l'IVA ad essi addebitata, relativa agli aggi per il servizio di riscossione dei contributi, e condannano, altresì, l'Amministrazione finanziaria, terzo chiamato in causa, a restituire a sua volta ai concessionari convenuti l'imposta da questi ultimi versata all'erario in relazione alle medesime prestazioni di riscossione, l'Avvocatura Generale dello Stato, con la nota n. CS 13820/97 del 23 marzo 1998, ha chiesto un sollecito intervento chiarificatore che «valga a prevenire l'insorgere di nuove controversie in materia, ovvero a consentire l'adozione della più opportuna condotta processuale idonea a perseguire una definizione in via giudiziale ... della questione in oggetto».

L'Avvocatura ha comunque preso posizione, con la predetta nota, nel senso di ritenere pre-

feribile un allineamento dell'Amministrazione finanziaria all'orientamento espresso dalla giurisprudenza, e quindi un accoglimento delle tesi autorevolmente espresse dalla Corte di Cassazione, in particolare con la già richiamata sentenza n. 662/1412 del 1979.

L'organo legale ha inoltre ritenuto che un peso rilevante debba essere attribuito alla circostanza che il legislatore ha espressamente escluso la natura commerciale dei contributi versati ai consorzi di bonifica (con la legge n. 53 del 28 febbraio 1983); tale esclusione porterebbe, ad avviso dell'Avvocatura, alla affermazione della natura tributaria dei contributi stessi, dalla quale ovviamente conseguirebbe l'esenzione da IVA, stabilità dal richiamato art. 10, n. 5), del D.P.R. n. 633 del 1972, agli aggi per le relative prestazioni di riscossione.

Tutti ciò premesso, si ritiene necessario prendere atto dell'intervenuta formazione di un orientamento giurisprudenziale consolidato di segno opposto rispetto a quello espresso dall'Amministrazione finanziaria.

Di conseguenza, con la presente circolare si recepisce la tesi che riconosce la natura tributaria dei contributi consortili. Ciò anche in considerazione del fatto che eventuali elementi di dubbio, che potrebbero sorgere dalla lettura della richiamata sentenza n. 26 del 1998 della Corte Costituzionale, sono superabili in accoglimento delle osservazioni formulate dall'Avvocatura Generale dello Stato, secondo la quale «... non sembrerebbero efficacemente opponibili le notazioni della recentissima C. cost. 26 febbraio 1998 in ordine ai limiti dell'assimilazione dei contributi consortili ai tributi erariali, trattandosi di rilievo che non pare aver rivestito ruolo decisivo nella *ratio decidendi* della pronuncia e che – in definitiva – non incide sugli argomenti della ripetuta Cass. 662/79, puntualmente incentrati sulla interpretazione della norma fiscale di esenzione».

Conclusivamente, aderendo all'orientamento giurisprudenziale affermatosi, si ritiene che agli aggi di riscossione dei consorzi di bonifica debba essere applicato il trattamento di esenzione dall'IVA ai sensi dell'art. 10, n. 5), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Si raccomanda agli uffici di adottare le iniziative necessarie ad evitare il protrarsi del relativo contenzioso, anche utilizzando la potestà di autotutela.

Ris. 24 aprile 2001, n. 54/E — *Contributi erogati nell'ambito di un programma comunitario di sovvenzione globale integrata per lo sviluppo dell'economia*

Con istanza del 12 febbraio 2001, il Consorzio SKK ha sottoposto all'attenzione della scrivente la questione di seguito rappresentata.

Fatto

Con contratto stipulato in data 21 settembre 2000, la Fondazione AXM di ..., la Società Consortile a r.l. AR di ... e la Società SY s.p.a. di ... hanno costituito, ai sensi dell'art. 2602 del c.c., un consorzio con attività esterna denominato Consorzio SKK.

Il Consorzio SKK, che agisce in nome proprio ma per conto e nell'interesse delle imprese consorziate, è risultato aggiudicatario, con delibera della Regione ... n. 1411 del 31 luglio 2000, del bando di gara da quest'ultima indetto per la gestione – quale organismo intermedio – della Sovvenzione globale per l'attuazione della misura D3 («Sviluppo e Consolidamento dell'imprenditorialità con priorità ai nuovi bacini d'impiego») e della misura D4 («Miglioramento delle risorse umane nel settore della ricerca e sviluppo tecnologico 2») del Programma Operativo Ob. 3 – Fondo Sociale Europeo – 2000-2006.

La citata Sovvenzione globale, gestita dal Consorzio, prevede forme d'intervento diversificate e dirette, da un lato, al riconoscimento di incentivi economici sotto forma di contributi a favore di soggetti terzi interessati alla creazione d'imprese e di lavoro autonomo, dall'altro, all'effettuazione di percorsi d'accompagnamento e formazione in settori innovativi per l'emersione del lavoro nero, per il ricambio generazionale e per processi di *spinn-off* aziendali, nonché alla sensibilizzazione, informazione, tutoraggio e consulenza per l'avvio d'autonome attività economiche.

Il Consorzio SKK, in qualità di organismo intermedio, è responsabile dell'esecuzione dei programmi citati e della regolare gestione dei contributi.

Il citato Consorzio provvede, a sua volta, ad assegnare parti separate della gestione della Sovvenzione globale a favore delle imprese consorziate – Fondazione AXM, Società Consortile a r.l. AR e la società SY s.p.a. – le quali intervengono, come imprese partecipanti al Consorzio, in sostituzione di quest'ultimo nell'attuazione dei programmi presentati, sulla base delle medesime modalità e termini ivi previsti, e diventano destinatarie della quota di contributi correlata alla fase di gestione ad esse assegnata.

Le imprese consorziate, quindi, attraverso il meccanismo dell'assegnazione, ripartiscono tra loro l'esecuzione degli originari programmi presentati dal Consorzio e provvedono alla separata rendicontazione nei confronti del Consorzio medesimo della parte di gestione da ciascuna di esse effettuata e dei fondi trasferiti ai beneficiari finali.

Il Consorzio, sulla scorta della gestione delle imprese consorziate, procede, successivamente, a rendicontare alla Regione ... la gestione complessiva della Sovvenzione globale ad esso assegnata.

Tanto rappresentato, il citato Consorzio chiede quale sia il trattamento agli effetti dell'IVA da riservare ai contributi in parola ed, in particolare, ai contributi erogati dal Consorzio alle imprese consorziate per la gestione, in sua sostituzione, di parti separate della citata Sovvenzione globale.

Interpretazione

Il quesito formulato propone all'attenzione della scrivente la questione della natura dei contributi, comunitari e non, erogati dallo Stato, Enti pubblici ecc. e la rilevanza che gli stessi assumono agli effetti della disciplina dell'IVA.

Il problema si pone in quanto non sempre è agevole stabilire se la concessione di un contributo ad un soggetto d'imposta concretizzi una erogazione di denaro, come tale esclusa, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. *a)*, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dalla sfera impositiva dell'IVA, ovvero costituisca il corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di ser-

vizi, così come previsto dall'art. 2, primo comma, e dall'art. 3, primo comma, del citato D.P.R. n. 633 del 1972.

In linea generale, il contributo assume rilevanza ai fini IVA se erogato a fronte di un'obbligazione di fare, non fare o dare, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. Di contro, l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA si configura ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare o permettere alcunché in controprestazione. Così, in genere, i contributi a fondo perduto, ossia versati senza alcuna connessione a prestazione di servizi o a cessioni di beni, non sono soggetti ad imposta.

Tutto ciò premesso, la scrivente ritiene che, per risolvere le problematiche esposte, sia necessario distinguere i diversi ordini di rapporti che s'instaurano nel quadro del progetto do Sovvenzione globale, come di seguito schematizzati:

1. rapporto tra la Regione ... e il Consorzio SKK, in qualità di organismo intermedio responsabile dell'esecuzione del programma di Sovvenzione globale;

2. rapporto tra il Consorzio SKK e singole imprese consorziate responsabili, in sostituzione del Consorzio, dell'esecuzione di parti separate del citato programma di Sovvenzione globale.

Per quanto concerne il rapporto di cui al punto 1, è da ritenere che le somme erogate dalla Regione costituiscano contributi a fondo perduto, non potendosi ravvisare alcun nesso sinallagmatico tra le somme versate dall'ente finanziatore e l'attività del Consorzio; quest'ultimo, infatti, quale organismo intermedio, cura soltanto la distribuzione o l'impiego dei mezzi finanziari finalizzati al raggiungimento degli obiettivi perseguiti. Ne consegue che l'erogazione dei contributi al citato Consorzio rimane fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

Rilevano, invece, agli effetti del tributo, eventuali corrispettivi specifici attribuiti dall'organismo finanziatore al Consorzio a fronte dell'attività svolta, anche se tratti dall'ammontare del contributo.

Per quanto concerne i rapporti di cui al punto 2, intercorrenti tra il Consorzio e le singole imprese consorziate, alle quali viene affidata l'esecuzione di parti separate del progetto, parimenti è da ritenere che le somme versate dal Consorzio a ciascuna di esse conservino la natura di risorsa finanziaria destinata all'esecuzione del programma di Sovvenzione globale, rimanendo fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

Anche nel caso in esame, rilevano, agli effetti del tributo, come affermato in precedenza, eventuali corrispettivi specifici attribuiti dal Consorzio alle imprese a fronte dell'attività svolta, anche se tratti dall'ammontare del contributo.

Ris. 27 giugno 2001, n. 95/E — *Trattamento tributario ai fini IVA e II.DD. delle prestazioni di vigilanza e custodia. Consorzi fra proprietari di fondi rustici ed immobili urbani*

Con nota del 23 marzo 2001 codesta Direzione Regionale del ... ha comunicato alla scrivente le informazioni richieste in merito al trattamento tributario ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi delle prestazioni di vigilanza e custodia rese dai Consorzi di proprietari di fondi rustici ed immobili urbani.

In riferimento a tale problematica, si osserva quanto segue.

Dal 1° gennaio 1994 (art. 2, comma 3, del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133) le prestazioni di servizi di vigilanza sono fuori dal campo di applicazione dell'IVA, solo se rese da guardie giurate di cui al R.D.L. n. 1952 del 1935, non considerandosi effettuate nell'esercizio di arti o professioni a mente dell'art. 5 del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'art. 5, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dal D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, recita, infatti: «... Non si considerano altresì effettuate nell'esercizio di arti o professioni le prestazioni di... vigilanza e custodia rese da guardie giurate di cui al R.D.L. 26 settembre 1935, n. 1952».

La circolare ministeriale n. 142/E del 9 agosto 1994 al paragrafo 3.2 precisa che il «trattamento di esclusione dall'ambito di applicazione del tributo delle prestazioni di vigilanza e custodia di cui al R.D.L. n. 1952 del 1935, già esenti dal tributo ai sensi dell'art. 10, n. 26, del D.P.R. n. 633 del 1972, risulta dalle disposizioni contenute nelle lettere *a)* e *b)* del citato art. 2, comma 1, in base alle quali tali prestazioni restano escluse sia dal regime di esenzione IVA sia dal novero di quelle effettuate nell'esercizio di arti e professioni, di cui all'art. 1 del richiamato decreto presidenziale n. 633 del 1972. Ciò in considerazione delle particolari modalità di esecuzione delle dette prestazioni rese da persone fisiche, autorizzate ai sensi del citato R.D.L. n. 1952 del 1935».

Con circolare n. 269 del 17 ottobre 1997 è stato successivamente ribadito che le analoghe prestazioni di vigilanza e custodia ove svolte da istituti di vigilanza autorizzati, anche utilizzando le guardie particolari giurate, non sono esenti da IVA. In tale ipotesi, difatti, le guardie particolari giurate sono legate all'istituto da un rapporto di lavoro subordinato, non hanno quindi la veste di lavoratori autonomi.

Su tale questione la circolare n. 269 in parola precisa che è stato acquisito il parere del Consiglio di Stato, parere n. 247/96 reso dalla Sez. III nell'adunanza del 1° maggio 1996, con il quale il supremo organo della magistratura amministrativa ha ritenuto «che nella normativa relativa alla vigilanza privata sia dato individuare una netta distinzione tra i servizi degli istituti di vigilanza, disciplinati dal regio del decreto-legge 12 novembre 1936, n. 2144, e quelli delle guardie particolari giurate, regolamentate invece dal regio decreto-legge 26 settembre 1935, n. 1952».

Da quanto sopra deriva che il trattamento di esclusione dall'IVA è limitato alle sole prestazioni di vigilanza rese dalle guardie particolari giurate che operano in qualità di esercenti lavoro autonomo, e non alle dipendenze di un istituto di vigilanza.

Premesso quanto sopra, si evidenzia, altresì, che, ai fini della soluzione del quesito in esame, altro elemento da prendere in considerazione è se l'ente in genere e, quindi, nel caso in specie il consorzio, abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale o agricola.

Prevede, infatti, l'art. 4, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 che: «si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese: ... 2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi... che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole».

Il terzo comma del medesimo art. 4 citato prosegue: «Si considerano effetuate in ogni caso nell'esercizio d'impresa, a norma del precedente comma, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti».

L'oggetto prevalente o esclusivo dell'attività svolta da un ente viene dedotto dalle disposizioni di legge ovvero dall'atto costitutivo o dello statuto che reggono l'ente medesimo.

Com'è noto, l'imposta sul valore aggiunto si applica, in primo luogo, sulle cessioni di beni e

sulle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di impresa (art. 1 del D.P.R. n. 633 del 1972); per stabilire cosa si intende per «esercizio di impresa», in genere si fa riferimento alle norme civilistiche, in particolare, alle nozioni di attività imprenditoriali commerciali ed agricole di cui agli artt. 2195 e 2135 c.c.; è del tutto irrilevante la circostanza che i soggetti perseguano o meno fini di lucro.

Il concetto di «esercizio di imprese» – in coerenza con la previsione di cui all'art. 4 della sesta direttiva – comprende, peraltro, anche l'esercizio di attività dirette alle prestazioni di servizi non rientranti nell'elencazione di cui all'art. 2195 c.c. e di per sé non riconducibili all'esercizio di arti e professioni. In tal caso, ai fini dell'imponibilità, è necessario che ricorra oltre al requisito della professionalità, cioè dell'abitualità o stabilità dell'esercizio, anche quello dell'organizzazione, anche minima, essendo necessario che l'attività economica diretta alla prestazione dei predetti servizi sia svolta avvalendosi di un complesso coordinato di fattori della produzione (lavoro e/o capitali).

Nella nozione generale di impresa industriale dettata dall'art. 2195, n. 1, rientrano le imprese sia individuali che collettive che svolgono attività di vigilanza, in quanto esse, attraverso l'organizzazione di capitale e di lavoro, si propongono la produzione di un servizio.

Si consideri, altresì, che con risoluzione n. 156 del 22 luglio 1996, il Ministero delle finanze ha ritenuto che sono fiscalmente rilevanti i contributi versati dai consorziati rilevando che «detti contributi... risultando commisurati all'entità dei servizi resi dal Consorzio ai propri consorziati, si configurano quali corrispettivi di specifiche prestazioni di servizi, come tali rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633...».

Inoltre, come peraltro rilevato da codesta Direzione, non vi è dubbio che sia presente un nesso di sinallagmaticità tra le quote versate dai consorziati e le prestazioni rese dal consorzio alla luce della differenziazione delle quote medesime.

La prima fonte di finanziamento dei consorzi, infatti, è rappresentata dai contributi dei consorzisti. Il principio generalmente seguito è quello di un rapporto di diretta proporzionalità fra l'interesse del singolo cui il consorzio soddisfa e l'ammontare dei contributi dovuti. I contributi dei soci vengono, pertanto, a costituire il patrimonio del consorzio.

A titolo esemplificativo si richiama l'art. 28 dello Statuto del Consorzio di vigilanza rurale ed urbana di Rutigliano il quale prevede, in proposito, che il contributo annuo di ciascun consorziato è dovuto «per il mantenimento delle guardie campestri e per ogni altra spesa occorrente per il consorzio» e «sarà determinato... in proporzione della estensione di terreni per i quali esso partecipa al consorzio... Chi è consorziato per una estensione minore di un vignale pagherà per un vignale... Per i vigneti da vino il contributo sarà aumentato del 50% e per i vigneti da tavola sarà raddoppiato.».

Alla luce di quanto sopra esposto, non può, pertanto, negarsi natura commerciale all'attività svolta dagli enti in parola che è preordinata alla prestazione di un servizio per rendere il quale è necessaria un'organizzazione di capitale e di lavoro.

Ai consorzi per la vigilanza e la custodia della proprietà rustica si applica di conseguenza la normativa propria degli enti commerciali sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini della imposta sul valore aggiunto.

Ris. 24 settembre 2001, n. 133/E — *Interpello n. (...) - Art. 11, legge 27/7/2000, n. 212. Consorzio per l'area di sviluppo industriale provincia di (...)*

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto concernente l'esatta applicazione D.P.R. n. 633, del 1972, è stato esposto il seguente

Quesito

Il Consorzio per l'area di sviluppo industriale della provincia di (...) chiede di conoscere se può essere qualificato ente non commerciale. Chiede, inoltre, di conoscere se le operazioni che pone in essere riguardanti la locazione di immobili consortili e le cessioni dei lotti industriali debbano essere assoggettate ad IVA.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Il Consorzio per l'area di sviluppo industriale della provincia di (...) premette di essere stato regolamentato con legge della regione Sicilia 4 gennaio 1984, n. 1 ed afferma che, ai sensi dell'art. 2 della stessa legge, esso è un ente di diritto pubblico non economico. L'ente ritiene di possedere i requisiti per essere qualificato ente non commerciale ed afferma che allo stato non svolge alcuna attività di carattere commerciale. Di conseguenza ritiene che le locazioni degli immobili consortili e le cessioni dei lotti industriali non debbano essere assoggettate ad IVA.

Parere dell'Agenzia delle entrate

L'istante ha richiamato la legge della regione Sicilia 4 gennaio 1984, n. 1, recante la disciplina dei consorzi per le aree di sviluppo industriale e per i nuclei di industrializzazione della Sicilia, che, all'articolo 2, primo comma, prevede, tra l'altro: «I consorzi di cui alla presente legge sono enti di diritto pubblico non economici...». Il successivo articolo 3 stabilisce che «i consorzi mirano a favorire l'inserimento di piccole e medie imprese nelle aree attrezzate... Per il conseguimento di tale scopo i consorzi provvedono a: a] predisporre i piani regolatori delle aree e dei nuclei; b] acquisire e cedere terreni per la costruzione di stabilimenti industriali; c] progettare, eseguire e gestire le opere infrastrutturali, i servizi sociali e tecnologici, i rustici industriali da cedere anche in locazione finanziaria alle imprese e tutte le altre opere di interesse generale al servizio dell'industria ovvero atte a favorirne la localizzazione; d] svolgere tutti gli altri compiti loro assegnati da particolari leggi regionali e dalle leggi nazionali». In proposito, la scrivente fa presente che, successivamente, la legge dello Stato 5 ottobre 1991, n. 317, all'articolo 36, comma 4 – in materia di consorzi di sviluppo industriale – nel definire la natura nonché le attività degli stessi, ha previsto: «i consorzi di sviluppo industriale, costituiti ai sensi della vigente legislazione nazionale e regionale, sono enti pubblici economici»; con il successivo comma 5, ha stabilito, inoltre, che «i consorzi di sviluppo industriale di cui al comma 4 promuovono, nell'ambito degli agglomerati industriali attrezzati dai consorzi medesimi, le condizioni necessarie per la creazione e lo sviluppo di attività produttive nei settori dell'industria e dei servizi. A tale scopo realizzano e gestiscono, in collaborazione con le associazioni imprenditoriali e con le camere di commercio... infrastrutture per l'industria, rustici industriali, servizi reali alle imprese, iniziative per l'orientamento e la formazione professionale dei lavoratori, dei quadri direttivi e intermedi e dei giovani imprenditori, e ogni altro servizio sociale connesso alla produzione industriale».

Il decreto-legge 20 maggio 1993, n. 149, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 237, all'articolo 2, comma 12 ha, poi, espressamente previsto che «Ai consorzi di cui al comma 11 [consorzi di sviluppo industriale] si applica la normativa generale in materia di società per azioni...». Sulla base delle disposizioni normative introdotte dalla legge n. 317 del 1991 e dal D.L. n. 149 del 1993, la scrivente ritiene che i consorzi per lo sviluppo industriale, come del resto già precisato con la risoluzione n. 124/E del 7 settembre 1998, siano soggetti passivi all'imposta sul valore aggiunto. In particolare, con l'applicazione ai suddetti organismi della normativa generale prevista per le società per azioni gli stessi vengono conseguentemente qualificati alla stregua di un soggetto [società per azioni] per il quale, agli effetti dell'IVA, vige il principio di presunzione assoluta di commercialità per tutte le operazioni effettuate. Infatti, l'arti-

colo 4, secondo comma, n. 1] del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede, tra l'altro, che devono considerarsi in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni...». Il successivo n. 2], della medesima disposizione stabilisce, inoltre, che si considerano comunque rese nell'esercizio di imprese «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, ..., che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole». A tal riguardo, si evidenzia che i consorzi di sviluppo industriale esercitano stabilmente ed in via principale, in base alle vigenti disposizioni, una serie di attività di natura commerciale. In conclusione, sia in relazione alla veste soggettiva di «ente pubblico economico», secondo la definizione recata dalla citata legge n. 317 del 1991, cui si applica, ai sensi del citato decreto-legge n. 149 del 1993, la normativa generale in materia di società per azioni [quindi anche per quanto concerne il trattamento tributario], sia in relazione alla natura commerciale delle attività svolte in via principale, si ritiene che il Consorzio per l'area di sviluppo industriale della provincia di (...) abbia la natura di «ente commerciale» al quale si rende applicabile il disposto del citato comma 2 dell'articolo 4 del D.P.R. n. 633 del 1972. Conseguentemente le attività di locazione degli immobili consortili e la cessione dei lotti industriali posti in essere dallo stesso rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Ris. 4 marzo 2002, n. 69/E — *Interpello 954-6/2002 - Art. 11, legge 27/7/2000, n. 212*

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto concernente l'esatta applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

Quesito

Il Consorzio LL per i servizi integrati di assistenza tecnica alla riproduzione e produzione animale per la sperimentazione in zootecnia ha chiesto di conoscere il trattamento tributario, agli effetti dell'IVA, appicabile ai contributi aggiuntivi, versati dai comuni in qualità di soci, che assumeranno natura di incrementi di quote in misura pari al costo degli eventuali servizi supplementari, resi nei confronti degli stessi, in conformità alle proprie finalità istituzionali.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Il Consorzio istante è del parere che detti contributi supplementari (o quote aggiuntive, o incrementi di quote) non siano soggetti ad IVA per carenza del requisito di commercialità dell'operazione sottostante. In particolare, detta esclusione sarebbe, a parere del medesimo ente consortile, suffragata da una triplice considerazione:

a) in primo luogo la natura dell'attività svolta, che è caratterizzata dalla cura del rapporto associativo e non è diretta allo scambio di beni e servizi. Conseguentemente, detta attività si porrebbe fuori dal campo di applicazione dell'IVA in base a quanto disposto dall'articolo 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Da questo punto di vista, la considerazione che l'ulteriore attività svolta dall'istante costituisca attività non commerciale può essere dedotta con riferimento sia alle norme civilistiche (artt. 2195 e 2135) sia al quinto comma del citato articolo 4 del D.P.R. n. 633 del 1972. Sostanzialmente, a parere del Consorzio, le prestazioni rese ai consorziati non costituiscono un *quid pluris* rispetto alla propria attività istituzionale e, pertanto, i contributi supplementari non sono determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni cui danno diritto, rientrando le stesse tra i fini istituzionali del medesimo ente;

b) in base al combinato disposto dell'articolo 4, quarto comma, con l'articolo 3, primo comma, del citato D.P.R. n. 633 del 1972, le cooperazioni effettuate verso corrispettivo devono ritenersi rilevanti agli effetti dell'IVA. Nel caso di specie si evidenzia invece che la controprestazione costituisce un mero ristoro del costo sostenuto ed al riguardo la convenzione che si andrà a stipulare deve prevedere il riporto «a nuovo» delle eventuali eccedenze residuate dopo la copertura dei costi sostenuti. Quindi, l'istante ritiene che la prestazione resa nei confronti dei comuni-consorziati non possa considerarsi operazione rilevante agli effetti del tributo per carenza del corrispettivo, inteso quest'ultimo come remunerazione non solo del costo ma anche, e necessariamente, del valore aggiunto prodotto;

c) inoltre, l'articolo 108, primo comma, secondo periodo, del T.U.I.R., esclude il requisito della commercialità per le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile, rese in conformità alle finalità istituzionali e verso corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione. Pertanto, in considerazione dell'indirizzo inteso ad unificare le sfere impositive dell'IVA e dell'IRPEG, l'esclusione, ai fini delle imposte sui redditi, dall'ambito commerciale delle prestazioni riconducibili nel citato articolo 108, ha riflesso anche agli effetti dell'IVA.

Parere dell'Agenzia delle entrate

Il Consorzio in argomento, come si evince dalle norme statutarie, è stato costituito ai sensi del Cap. II, titolo X, Libro Quinto del codice civile e della L.R. 15 febbraio 1980, n. 11. Possono far parte del Consorzio in qualità di soci: le associazioni dei produttori zootecnici (legalmente riconosciuti) operanti in Romagna, le associazioni provinciali allevatori, le province, le camere di commercio, i comuni, le comunità montane. Ai sensi dell'articolo 3 dello statuto, il Consorzio in esame si propone, tra l'altro:

a) di coordinare e promuovere l'erogazione dell'assistenza tecnica specialistica alle imprese zootecniche tramite personale qualificato al fine di facilitare lo sviluppo delle imprese del settore;

b) di approntare ed attuare, in collaborazione con gli enti locali e regionali, programmi di sperimentazione per lo sviluppo della zootecnia romagnola;

c) di approntare programmi nel settore della riproduzione con preminente scopo di migliorare le produzioni zootecniche;

d) di curare l'aggiornamento e la preparazione professionale dei tecnici.

Inoltre, con riferimento alla normativa regionale in materia di animali di affezione e di prevenzione del randagismo, l'ente consortile in oggetto si propone:

a) di effettuare interventi per il controllo e la tutela della popolazione canina;

b) di garantire prestazioni di assistenza veterinaria finalizzata al controllo sanitario e dello stato di benessere dei cani ricoverati presso le apposite strutture nonché alla cura dei cani incidentati e/o malati;

c) di collaborare al mantenimento delle strutture di ricovero nell'ordine igienico-sanitario prescritto dalla normativa vigente;

d) di fornire consulenza relativamente agli affidamenti degli animali custoditi nelle strutture di ricovero.

A fronte di dette attività i soci sono tenuti a versare delle quote sociali, variabili da anno ad anno, commisurate agli interventi concreti di cui al piano finanziario risultante dal bilancio di previsione.

Come risulta dall'art. 8 del medesimo statuto, la quota annuale a carico dei comuni si riferisce esclusivamente al costo del servizio per la pronta reperibilità per l'assistenza zooiatrica, nonché di una quota parte proporzionale di spese generali sostenute dal Consorzio. Tale quota annuale viene determinata percentualmente fra i comuni in relazione alla popolazione, alla consistenza del patrimonio zootecnico ed al numero dei cani risultante dall'anagrafe canina, ricomprendendo in essa anche la popolazione felina non desumibile autonomamente in base a stime. Tuttavia detta quota annuale, a carico dei comuni, può essere integrata nella misura in cui il Consorzio è chiamato a fornire servizi aggiuntivi resi in conformità alle proprie finalità istituzionali.

Infatti, fra gli interventi per il controllo e la tutela della popolazione canina rientrano, oltre alla pronta reperibilità veterinaria, anche quelli inerenti alla gestione dei canili comunali. In particolare, trattasi di interventi concernenti l'assistenza veterinaria presso i canili, garantita da veterinari incaricati; la raccolta dei cani incidentati, randagi e potenzialmente mordaci ed il trasporto al canile ove vengono prestate le prime cure ed infine l'attività di ordinaria manutenzione e gestione delle strutture specifiche. Ai sensi della L.R. n. 5 del 1988 le citate funzioni vengono demandate ai comuni i quali, conformemente con quanto disposto dalla medesima legge, sono intenzionati a delegarle al Consorzio istante attraverso apposite convenzioni nelle quali verrà previsto anche la corresponsione da parte dei comuni consorziati di contributi aggiuntivi rispetto a quelli innanzi previsti. Più precisamente detti contributi suppletivi saranno versati esclusivamente per la copertura delle spese sostenute (per le prestazioni dei veterinari, per l'acquisto dei medicinali ed alimenti per animali, per i servizi di pulizia dei canili, ecc.), e pertanto verranno determinati dal Consorzio sulla base di preventivi di costo; nell'eventualità in cui i costi preventivati risultassero superiori a quelli sostenuti, la relativa eccedenza dovrà essere utilizzata a scalare sui contributi preventivati per l'anno successivo.

Premesso ciò, la scrivente ritiene di rappresentare le seguenti osservazioni.

L'articolo 4, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce, che «Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole, di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile». Il successivo secondo comma, n. 2), dispone, tra l'altro, che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, ... che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commer-

ciali o agricole». Successivamente, il quarto comma del medesimo articolo 4 prevede, tra l'altro, che «Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, ...».

Inoltre, l'articolo 3, primo comma, del citato D.P.R. n. 633 del 1972, dispone, peraltro, che «Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, ... e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte».

Pertanto, al fine di individuare se una determinata operazione debba o meno assoggettarsi ad IVA, occorre accertare la sussistenza dei requisiti impositivi (soggettivo ed oggettivo).

Dal punto di vista soggettivo il consorzio ritiene di non avere per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali affermando di rientrare tra gli «enti non commerciali». Il citato articolo 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, prevede che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA le operazioni effettuate da enti non commerciali nell'esercizio di attività commerciali anche se le stesse sono effettuate nei confronti dei soci verso corrispettivi o contributi specifici.

Una deroga è prevista per alcune tipologie di associazioni (politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona), per le quali non sussiste il requisito della commercialità per le operazioni effettuate in conformità alle finalità istituzionali ai propri soci o associati anche a fronte di contributi specifici. Quindi, a prescindere dalla circostanza che le operazioni vengano rese nell'ambito delle proprie finalità istituzionali, ciò che rileva ai fini dell'IVA è la sussistenza del requisito della commercialità come previsto dal citato articolo 4, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Per quanto concerne il requisito oggettivo si ritiene venga posto in essere un rapporto di natura sinallagmatica tra il Consorzio istante ed i comuni, in relazione al quale l'ente in esame rende un servizio, seppur previsto dalle norme statutarie, a fronte del quale riceve un determinato contributo che, pertanto, assume la veste di un vero e proprio corrispettivo, a nulla rilevando la circostanza che il medesimo contributo sia destinato alla copertura delle spese sostenute. Conseguentemente, la scrivente ritiene che nella fattispecie in esame, ravvisandosi la sussistenza dei requisiti impositivi, i contributi aggiuntivi versati dai comuni, nella loro qualità di soci, al Consorzio, a fronte dei citati servizi supplementari, quali l'assistenza veterinaria presso i canili, tramite veterinari incaricati, la raccolta dei cani randagi e relativo trasporto al canile ed i servizi connessi alla gestione del canile, dallo stesso resi, debbano assoggettarsi ad IVA.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Ris. 14 novembre 2002, n. 355/E — *Istanza di interpello ai sensi dell'art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Applicazione del regime IVA di non imponibilità e trattamento IVA del riaddebito di costi sostenuti presso terzi da un consorzio ai propri consorziati*

Con l'istanza d'interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione dell'art. 9, primo comma, punto 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

Quesito

Il raggruppamento di imprese tra le società «JY S.r.l.» e «ZX S.p.A.» si è aggiudicato un appalto del Ministero dei Lavori Pubblici riguardante la realizzazione delle opere di consolidamento e di adeguamento delle banchine del Porto di (...).

In relazione a tali opere e solo per la quota dei lavori da ciascuna aggiudicati, ogni impresa del raggruppamento emette nei confronti dell'ente appaltante fattura senza applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 9, primo comma, punto 6, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Le stesse imprese, inoltre, hanno costituito, secondo quanto consentito dagli artt. 23-*bis* della legge n. 584 dell'8 agosto 1977 e 26 del decreto legislativo n. 406 del 19 dicembre 1991, una società consortile per la conduzione dei lavori medesimi, denominata «XX S.c.r.l.».

La società consortile, dovendo riaddebitare ad ognuna delle imprese consorziate-appaltatrici la quota dei costi sostenuti per l'esecuzione di quelle opere, chiede se alla relativa fatturazione di «ribaltamento» degli oneri possa essere applicato lo stesso regime IVA di non imponibilità al quale sono assoggettate le operazioni fatturate delle singole imprese appaltatrici nei confronti dell'ente appaltante.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Secondo l'interpretazione dell'istante, l'intervento del consorzio nell'esecuzione dei lavori è da qualificarsi come semplice sostituzione soggettiva delle imprese appaltatrici e non impedisce di riconoscere che alle prestazioni loro rese dal consorzio si applichi il medesimo regime IVA di non imponibilità previsto per le opere di manutenzione portuale che devono essere fatturate dalle stesse imprese appaltatrici nei confronti dell'ente appaltante.

Ciò discenderebbe, in base a quanto rappresentato dal contribuente, dalla funzione giuridica cui è rivolta l'attività del consorzio in oggetto, che sarebbe, secondo la specifica normativa che lo disciplina, di «(...) semplice strumento operativo delle singole imprese (appaltatrici), senza creare un nuovo autonomo soggetto titolare di rapporti giuridici, economici e, conseguentemente, fiscali».

A conferma di quanto sopra sostenuto, la parte cita la risoluzione ministeriale n. 431292 del 5 dicembre 1990, nella quale l'Amministrazione Finanziaria avrebbe affermato, a proposito di una fattispecie analoga al caso rappresentato, «(...) che la società consortile è tenuta ad emettere fatture per il ribaltamento dei costi sostenuti applicando la stessa aliquota IVA riferita alle operazioni poste in essere dalle imprese associate nei confronti dell'ente committente».

In alternativa a quanto prospettato e richiamata la risoluzione n. 888 del 30 maggio 1986, l'istante ritiene che i proventi derivanti dal «ribaltamento» dei costi potrebbero essere considerati come una forma di percezione di «contributi ordinari consortili d'esercizio» e, come tali, andrebbero trattati ai fini IVA.

Parere dell'Agenzia delle entrate

Al fine di determinare il corretto regime IVA cui deve essere sottoposta l'operazione di riaddebito dei costi sostenuti da parte del consorzio, occorre innanzitutto avere riguardo alla natura del principio del mancato assoggettamento ad IVA contenuto nell'art. 9, primo comma, punto 6, del D.P.R. n. 633/1972 e previsto per le opere di manutenzione portuale che le imprese appaltatrici fatturano nei confronti dell'ente appaltante.

In particolare, si evidenzia come l'applicazione del richiamato regime IVA di non imponibilità determini per lo stesso ente appaltante un'agevolazione fiscale che la norma concede in via generale al percettore dei servizi di manutenzione portuale.

Al riguardo si ritiene che tale beneficio, in assenza di una specifica previsione normativa che lo consenta, non può essere autonomamente esteso dalle operazioni considerate come agevolabili per espressa disposizione legislativa, oggetto del rapporto di appalto tra l'ente e le imprese appaltatrici, alle operazioni effettuate nei confronti di queste ultime da parte del consorzio.

Il subentro del consorzio stesso alle imprese appaltatrici, disciplinato in modo specifico dagli artt. 23-*bis* dalla legge n. 584 del 1977 e 26 del D.Lgs. n. 406 del 1991, configura un distinto ed autonomo rapporto giuridico rispetto a quello in essere tra l'ente e le imprese appaltatrici medesime.

La normativa citata, prevedendo che «le imprese riunite», aggiudicatarie dell'appalto, «possono costituire tra loro una società consortile, (...) senza che ciò configuri subappalto o cessione di contratto e senza necessità di autorizzazione (...)», sancisce come non si realizzi alcuna successione del consorzio nelle posizioni giuridiche dell'appalto originario, per il quale è prevista l'agevolazione; anzi, in base a quanto chiarito dalla parte:

«*a)* la società consortile non intrattiene relazioni dirette con l'ente appaltante, le quali, pertanto sono mantenute unicamente con le imprese riunite in forza del citato contratto;

b) le società partecipanti al raggruppamento d'impresa rimangono responsabili dell'esecuzione dell'opera appaltata ed i risultati economici e giuridici si producono direttamente in capo alle imprese riunite;

c) le imprese riunite rimangono responsabili in solido per la realizzazione delle opere».

A conferma della circostanza che un beneficio fiscale può essere «trasmesso» dall'operazione agevolabile ad un'altra solo in presenza di un'espressa previsione normativa, si richiama la risoluzione n. 431292 del 5 dicembre 1990, citata peraltro dall'istante a sostegno della propria interpretazione proposta nell'interpello.

In tale documento di prassi, riguardante un caso di realizzazione di opere di urbanizzazione primaria, si è sostenuto che il riaddebito dei costi, dal mandatario al mandante, sconta la stessa aliquota ridotta prevista per l'appaltante solo perché una specifica norma, quale quella contenuta nell'art. 8 del D.L. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito dalla legge 22 dicembre 1980, n. 891, aveva previsto che il regime IVA agevolato trovasse applicazione sia al rapporto «principale» di appalto delle opere stesse che a quello «secondario» di esecuzione delle medesime.

Ai fini di un corretto inquadramento del trattamento IVA relativo al «ribaltamento» degli oneri, dal consorzio ai consorziati, si fa presente che la stessa operazione di riaddebito dei costi ed i conseguenti adempimenti di natura contabile consentono di identificare, nel consorzio medesimo ed in ciascuna delle imprese consorziate, dei differenti centri di imputazione di interessi giuridici ed economici, aventi distinti obblighi di rendicontazione ed autonome soggettività tributarie.

Ciò posto, si può argomentare che il subentro del consorzio, al solo scopo di sostenere i costi in nome proprio ma per conto dei suoi consorziati, può essere ricondotto alla più generica figura giuridica del «mandato senza rappresentanza», per il quale trova applicazione l'articolo 3, terzo comma, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, che qualifica come prestazione di servizi l'operazione posta in essere dal mandatario senza rappresentanza che rende o riceve servizi per conto del mandante.

Inoltre, come più volte chiarito dalla scrivente, tra cui in ultimo nella risoluzione n. 323/E dell'11 ottobre 2002, tale norma produce altresì l'effetto di equiparare i servizi resi o ricevuti dal mandatario a quelli da lui resi al mandante, omologandone il trattamento ai fini IVA.

È per effetto della qualificazione giuridica posta dal legislatore in relazione ai rapporti tra mandante e mandatario senza rappresentanza che nella risoluzione n. 550168 del 21 febbraio 1989 si è affermato che il «ribaltamento» verso i consorziati, dei costi sostenuti dal consorzio in nome proprio ma per loro conto, deve essere assoggettato ad IVA.

Invece, il documento di prassi n. 888 del 30 maggio 1986, richiamato dalla parte nella soluzione proposta, non è da ritenersi conferente con il caso in rassegna; infatti, le somme percepite dal consorzio istante non possono avere una qualificazione giuridica diversa da quella di corri-

spettivi percepiti a fronte di prestazioni di servizi rese e, proprio perché tali, devono essere assoggettate alla disciplina dell'IVA.

In conclusione, considerata l'autonomia dei rapporti relativi ai soggetti interessati dall'istanza, si ritiene che il regime agevolativo IVA di non imponibilità, di cui al citato art. 9, primo comma, punto 6, del D.P.R. n. 633/1972, cui soggiacciono le prestazioni ricevute dall'ente appaltante, non possa essere esteso agli addebiti fatturati dalla società consortile ai propri consorziati.

Di conseguenza, nelle fatture di «ribaltamento» emesse nei confronti dei propri consorziati il consorzio, quale mandatario senza rappresentanza, dovrà esporre, a titolo di rivalsa, l'IVA pagata ai fornitori per i servizi acquistati nell'interesse dei consorziati medesimi, quali mandanti.

Infine, si rileva che, qualora il consorzio fosse chiamato ad operare in veste di mandatario con rappresentanza, i terzi, in relazione alle operazioni effettuate nei confronti del consorzio, dovrebbero emettere fattura direttamente in capo ai consorziati.

Ris. 16 marzo 2004, n. 42/E — *Istanza di interpello - IVA - Contributi erogati dal Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica*

Con l'istanza di interpello in oggetto concernente l'esatta applicazione degli articoli 2 e 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è stato esposto il seguente

Quesito

Il Consorzio YZ è stato costituito, ai sensi dell'art. 2602 del Codice Civile, da XX S.p.a., dall'Università degli Studi di (...) e dall'Istituto Zooprofilattico sperimentale dell'(...), al fine di realizzare, a beneficio dei soci medesimi, specifiche iniziative dirette allo studio e alla ricerca di nuovi sistemi di rilevazione e controllo dati attraverso l'utilizzo di tecnologie innovative, di partecipare ad iniziative dell'Unione Europea e delle organizzazioni internazionali in materia di ricerca e sperimentazione, nonché di realizzare azioni formative.

Nell'ambito dei propri compiti il Consorzio istante ha chiesto ed ottenuto dal Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica – ai sensi del decreto legislativo 27 luglio 1999, n. 297 – un finanziamento sotto forma di contributo alla spesa per la realizzazione di un Progetto di ricerca e sviluppo, corredato da un Progetto di formazione per ricercatori e tecnici di ricerca.

Il Progetto in esame si propone, in particolare, di rispondere alla finalità di assicurare e vedere garantita la sicurezza alimentare, sia per la salvaguardia e la preservazione della salute, sia per rilanciare e sostenere un rilevante settore economico (attraverso la sperimentazione di un progetto di gestione innovativo per la tracciabilità delle carni destinate all'alimentazione umana; l'identificazione elettronica degli animali destinati all'alimentazione dell'uomo; ecc.).

Il relativo contratto di finanziamento, recante le modalità e le condizioni di erogazione delle somme, nonché gli obblighi posti a carico del soggetto finanziato, è stato stipulato dal Consorzio istante e da Banca Z S.p.a. nel dicembre 2000.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Il Consorzio istante ritiene che, dal contenuto del contratto di finanziamento e del Progetto, non possa rilevarsi alcun nesso sinallagmatico tra le somme versate dallo Stato italiano e dalla UE ed una qualsiasi prestazione di servizio o cessione di beni in favore degli organismi sovvenzionatori o di soggetti terzi destinatari dell'iniziativa.

Ne consegue che il movimento finanziario relativo all'erogazione di tali contributi deve ritenersi irrilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lettera *a)*, del D.P.R. n. 633 del 1972, quale cessione di denaro per consentire il perseguimento e la realizzazione di iniziative e di obiettivi di carattere generale e per coprire, seppure parzialmente, il costo del Progetto.

Per quanto riguarda, invece, le operazioni di acquisto di beni e servizi posti in essere per la realizzazione del Progetto, il Consorzio ritiene di poter operare la detrazione dell'IVA ai sensi dell'art. 19, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Parere dell'Agenzia delle entrate

Con il decreto legislativo n. 297 del 1999 ed il successivo regolamento di attuazione approvato con decreto del Ministro dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica 8 agosto 2000, n. 593, è stato operato il riordino della disciplina e delle procedure per il sostegno della ricerca scientifica e tecnologica, con l'individuazione delle relative competenze del citato Ministero.

In particolare, l'art. 1 del suddetto decreto legislativo ha disciplinato gli interventi (ed i relativi strumenti) di sostegno alla ricerca industriale, alla connessa formazione nonché alla diffusione delle tecnologie derivanti dalle medesime attività, con la finalità di rafforzare la competitività tecnologica dei settori produttivi ed accrescere la quota di produzione e di occupazione di alta qualificazione. I destinatari degli interventi di sostegno sono definiti dal successivo art. 2, mentre l'art. 3 individua espressamente le attività finanziabili.

Il decreto ministeriale n. 593 del 2000 ha poi individuato puntualmente l'ambito operativo e le modalità procedurali per la concessione dei finanziamenti, che possono assumere «carattere valutativo, negoziale, automatico», secondo le diverse tipologie di attività finanziate e di progetti. Al termine della procedura vengono stipulati singoli contratti di finanziamento, nei quali sono riepilogati i termini, le condizioni e le modalità di concessione.

Nel caso in esame, l'intervento a favore del Consorzio istante consegue ad una procedura di carattere valutativo, che si svolge secondo le seguenti fasi:

1) presentazione di una domanda di agevolazione corredata di un Progetto di ricerca;
2) valutazione da parte di un esperto;
3) riconoscimento della validità e conseguente ammissione al finanziamento.

L'agevolazione assume la forma di contributo nella spesa e di credito agevolato, determinati in misura percentuale dei costi riconosciuti. Ai sensi del comma 24 dell'art. 5 del decreto n. 593 del 2000, sono considerati ammissibili le spese di personale, il costo delle strumentazioni, il costo dei servizi di consulenza e simili, le spese generali ed altri costi d'esercizio direttamente imputabili all'attività di ricerca.

Alla luce dei meccanismi di erogazione dei contributi in esame nonché del contenuto del contratto di finanziamento, si ritiene che dette somme non assumano natura di corrispettivi specifici per una prestazione di servizi, ma vengano erogate – nella forma di contributi nella spesa (e quindi a parziale copertura dei costi del progetto) – per il perseguimento di finalità e obiettivi di carattere generale, quali sostegno della ricerca scientifica e tecnologica e delle connesse attività di formazione.

Si ritiene, in sostanza, che non sussista un rapporto sinallagmatico tra le prestazioni rese e che, quindi, le somme erogate non siano rilevanti ai fini dell'IVA.

In tema di detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati si richiama il disposto dell'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Si evidenzia, in particolare, la previsione di cui al secondo comma del citato articolo, ai sensi del quale «Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta».

Detta disposizione, che deve essere letta ed interpretata in coerenza con quanto prescritto dall'articolo 17 della Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (sul punto, per tutte, sentenza Cass. Civ., Sez. V, n. 4419 del 26/03/2003; n. 12756 del 02/09/2002; n. 8786 del 27/06/2001), riconosce il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai beni e servizi acquistati limitatamente alle ipotesi in cui i beni e servizi medesimi siano impiegati per l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto.

Pertanto, nella fattispecie in esame, l'imposta relativa ai beni e servizi acquistati per lo svolgimento dell'attività di ricerca e formazione, addebitata per rivalsa, è detraibile per il Consorzio istante se e nella misura in cui tali beni e servizi sono utilizzati per l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA.

Non appare, invece, conferente il richiamo operato dall'istante al terzo comma dell'art. 19 del D.P.R. n. 633, che statuisce «La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da: ...; *c)* operazioni di cui all'art. 2, terzo comma, lettere *a)*, ...» (ossia cessione di denaro).

Detta previsione, invero, deve intendersi riferita agli acquisti di beni e servizi effettuati dal medesimo soggetto che pone in essere la cessione di beni o la prestazione di servizi sottratta alla regola generale della indetraibilità (nel caso di specie l'operazione di cessione di denaro).

Nella fattispecie in esame il Consorzio istante non effettua la cessione di denaro, bensì una prestazione di servizi consistente nell'attività ricerca e formazione di cui al Progetto finanziato.

La risposta di cui al presente interpello, sollecitata con istanza presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Ris. 9 aprile 2004, n. 60/E – *Istanza di Interpello IVA - Prestazioni relative alla gestione degli asili nido rese da cooperative sociali*

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione della disposizioni di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato posto il seguente

Quesito

La cooperativa sociale xy è risultata aggiudicataria di una gara di appalto, avente per oggetto la fornitura di prestazioni di gestione di asilo nido, indetta dal Comune di .....

Per dette operazioni l'ente locale ritiene che il corrispettivo debba essere fatturato in esenzione da IVA, in quanto fattispecie oggettivamente esente a prescindere dal soggetto erogatore; viceversa, l'interpellante, la quale svolge diverse tipologie di servizi rientranti nella previsione di cui al n. 41-*bis)*, parte seconda della Tabella A allegata al citato D.P.R. n. 633 del 1972, ha già assoggettato le medesime prestazioni ad IVA nella misura del 4 per cento.

Pertanto, in considerazione delle predette condizioni di incertezza, la cooperativa in argomento ha chiesto di conoscere l'effettivo trattamento tributario, agli effetti dell'IVA, applicabile alle richiamate operazioni effettuate nei confronti del Comune di .....

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La cooperativa sociale xy ritiene che, essendo ONLUS di diritto, possa optare, ai sensi dell'articolo 10, comma 8, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, per la soluzione più conveniente tra l'ipotesi di esenzione da IVA e dell'assoggettamento al 4 per cento.

Tuttavia, prosegue l'ente interpellante, detta opzione, una volta effettuata, deve, comunque, essere mantenuta per tutte le operazioni che il soggetto realizza nell'anno solare; pertanto, avendo esso optato per il regime di applicazione dell'IVA al 4 per cento per le operazioni socio-assistenziali ed educative rese nell'anno solare, non è nelle condizioni di mutare tale regime per le prestazioni di gestione dell'asilo nido fornite al comune, le quali, conseguentemente, saranno parimenti assoggettate ad IVA nella misura del 4 per cento.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 10, punto 21), del suddetto D.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'esenzione dall'IVA, tra l'altro, per «*le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, ..., comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;*».

Il numero 41-*bis)*, parte seconda della Tabella A allegata al richiamato D.P.R. n. 633 del 1972, dispone, invece, l'assoggettamento ad IVA del 4 per cento per le «*prestazioni socio-sanitarie, educative, comprese quelle di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazione di disadattamento e di devianza, rese da cooperative e loro consorzi, sia direttamente che in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni in generale;*».

La circolare 26 giugno 26 giugno 1998, n. 168, esplicativa delle disposizioni relative alle ONLUS di cui al D.Lgs. n. 460 del 1997, con riferimento alle previsioni di maggior favore, ai fini dell'IVA, applicabili, tra l'altro, alle cooperative sociali, nella qualità di ONLUS di diritto, ha precisato che «*... la scelta fra le diverse previsioni agevolative, anche se non è configurabile come opzione in senso tecnico e quindi non necessita di una comunicazione agli uffici secondo le modalità indicate nel regolamento di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, disciplinante le opzioni, deve essere mantenuta per tutte le operazioni che il soggetto svolge nell'anno solare. Ciò risponde sia ad esigenze di cautela fiscale, che richiedono chiarezza e coerenza nei comportamenti dei contribuenti, sia alle caratteristiche del tributo, essendo l'IVA un'imposta che si determina nell'arco di un intero periodo di imposta e non per singole operazioni*».

Ciò premesso, si osserva quanto segue.

L'attività resa dalla cooperativa sociale xy oggetto dell'appalto, consiste nella gestione globale di un asilo nido comunale a fronte di un corrispettivo concordato e riconosciuto dal Comune di... Detta attività rientra a tutti gli effetti tra le prestazioni proprie degli asili ricomprese nella citata disposizione di cui al punto 21) dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, la quale, come, peraltro, già chiarito dalla scrivente con la risoluzione n. l/E del 2002, deve essere interpretata «oggettivamente», ossia le prestazioni in esse contemplate sono esenti dall'IVA a prescindere dal soggetto che le effettua.

Nella fattispecie prospettata la società cooperativa interpellante, in quanto esegue prestazioni di natura socio-sanitaria, educativa ed altre ricomprese nel richiamato n. 41-*bis)*, per le quali è prevista l'applicazione dell'IVA nella misura del 4 per cento, ha ritenuto di ricomprendere nella medesima previsione anche i servizi di asilo nido.

Detta interpretazione, a parere della scrivente, non è corretta. Infatti le prestazioni proprie degli asili sono state individuate dal legislatore come una tipologia distinta rispetto a quelle contemplate dal citato n. 41-*bis)*, parte seconda della Tabella A allegata al D.P.R. n. 633. Risulta peraltro del tutto inconferente la circostanza segnalata dall'interpellante circa la necessità di assoggettare ad IVA con aliquota del 4 per cento anche le prestazioni in oggetto, avendo optato per tale regime relativamente alle prestazioni socio-sanitarie ed educative rese nell'anno solare e non potendo, conseguentemente, mutarlo con riferimento alle prestazioni relative agli asili.

Al riguardo, la scrivente ritiene utile precisare, in primo luogo, che, come innanzi chiarito, si è in presenza di una tipologia di prestazione (gestione di asilo) che non può essere assimilata a quelle ricomprese nel citato n. 41-*bis*) (socio-sanitarie ed educative); in secondo luogo, la necessità di mantenere tale scelta operata durante l'intero periodo di imposta, come precisato dalla suddetta circolare n. 168 del 1998, deve essere riferita esclusivamente alle prestazioni (del medesimo tipo) socio-sanitarie ed educative, contemplate in disposizioni diverse (sia ai numeri 27-*ter* e 20 dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 sia al numero 41-*bis*), parte seconda della Tabella A allegata al medesimo decreto n. 633), che prevedono rispettivamente l'esenzione dal tributo ovvero l'assoggettamento allo stesso con aliquota del 4 per cento. Infatti, relativamente a questo aspetto la richiamata circolare n. 168 del 1998 prevede che «*... qualora, ad esempio, la cooperativa sociale intenda applicare l'aliquota IVA del 4% ad alcune prestazioni di carattere socio-sanitario ed educativo, ai sensi della legge n. 381 del 1991, non potrà avvalersi nel corso dello stesso anno d'imposta delle disposizioni esentative previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, n. 27-ter), per altre prestazioni socio-sanitarie, e n. 20), per ulteriori prestazioni educative*».

In conclusione, al corrispettivo inerente il contratto di appalto avente per oggetto le prestazioni di gestione dell'asilo comunale di .... si rende applicabile la previsione di esenzione di cui al suddetto n. 21) dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Circ. 21 giugno 2004, n. 28/E – *Istanza di interpello - Art. 13, comma 46, del D.L 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 – Fondo Con interpello formulato ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, il Fondo ha proposto il seguente*

Quesito

Con istanza pervenuta in data 6 agosto 2004, sono stati chiesti chiarimenti in ordine alla corretta interpretazione delle disposizioni contenute nell'art. 13, comma 46, del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, con particolare riguardo alla rilevanza delle variazioni in aumento relative all'IRAP ed all'ICI nella determinazione del reddito d'impresa dei confidi.

Soluzione prospettata

La società istante ritiene che la disposizione contenuta nell'art. 13 del decreto legge n. 269 del 2003, che prevede la irrilevanza delle variazioni in aumento conseguenti all'applicazione dei criteri indicati nel titolo I, capo VI, e nel titolo II, capo II, del T.U.I.R. ai fini delle determinazione del reddito imponibile dei confidi, valga anche in relazione alle variazioni in aumento relative all'IRAP ed all'ICI.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'art. 13, comma 46, del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, dispone, tra l'altro, che per i confidi «*Il reddito d'impresa è determinato senza apportare al risultato netto del conto economico le eventuali variazioni in aumento conseguenti all'applicazione dei criteri indicati nel titolo I, capo VI, e nel titolo II, capo II, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni*».

Con la circolare del 21 giugno 2004, n. 28/E, è stato precisato che, per effetto delle modifiche apportate dal d.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, al testo unico delle imposte sui redditi (di seguito, in breve, «T.U.I.R.»), il riferimento operato dalla disposizione sopra citata deve intendersi ai criteri di cui all'attuale sezione I del capo II del T.U.I.R.

Con riferimento al quesito prospettato si sottolinea che l'attuale art. 99 del T.U.I.R. (già art. 64) dispone l'indeducibilità dall'IRES per le «*imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa*» e la deducibilità delle altre imposte nell'esercizio in cui avviene il pagamento. Di contro, l'inde ducibilità dell'IRAP e dell'ICI ai fini delle imposte sui redditi discende rispettivamente degli artt. 1, comma 2, del D.Lgs. 23 dicembre 1997, n. 446, e 17, comma 1, del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, che trovano applicazione a prescindere dal disposto di carattere generale dell'art. 99 del T.U.I.R.

Ciò opportunamente premesso, con riferimento alla possibilità di estendere la disposizione agevolativa prevista dall'art. 13, comma 46, del D.L. n. 269 del 2003, anche alle rettifiche in aumento del risultato d'esercizio operate in sede di determinazione del reddito d'impresa da assoggettare a tassazione ai fini dell'IRES, conseguenti a disposizioni specifiche come quelle che riguardano l'indeducibilità dell'IRAP e dell'ICI, la scrivente reputa non condivisibile la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.

Si ritiene, infatti, che il preciso riferimento normativo, contenuto nel citato art. 13, alla irrilevanza degli imponibili derivanti dalle variazioni fiscali in aumento individuate nella parte del T.U.I.R. che tratta della determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali escluda la possibilità di estendere l'agevolazione in parola a rettifiche in aumento del risultato d'esercizio previste da altre disposizioni.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione regionale , è resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Ris. 5 ottobre 2005, n. 144/E – *Istanza di Interpello - Regime IVA di esenzione per le prestazioni di servizi rese da consorzi bancari. Articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133*

Con l'istanza di interpello indicata in oggetto concernente l'esatta applicazione dell'articolo 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133, è stato esposto il seguente:

Quesito

La Banca di Credito Cooperativo di .... intende costituire, a livello locale, un consorzio per l'esecuzione di prestazioni di servizi nell'ambito di attività ausiliarie all'attività bancaria.

In considerazione del fatto che le banche di credito cooperativo (di seguito «BCC») sono associate alle loro federazioni regionali, costituite sotto forma di società cooperative consortili, presso le quali acquisiscono servizi, non tutte le BCC aderenti alle federazioni partecipano alla costituzione dei consorzi locali.

Per mettere in condizione anche le BCC non aderenti di migliorare la propria efficienza, diviene necessario che anche le federazioni regionali, in quanto tali, si associno ai consorzi locali.

In tal modo le BCC non aderenti ai consorzi (ma socie delle federazioni) potranno fruire dei servizi degli stessi per il tramite delle federazioni regionali, le quali li acquistano e li ribaltano nei loro confronti.

Pertanto, i consorzi locali si trovano a fornire servizi seguendo due canali di collocamento, così schematizzati:

1) direttamente, alle BCC aderenti;

2) indirettamente, alle BCC non aderenti ai consorzi, tramite le federazioni regionali, che li acquistano e li «ribaltano» a loro favore.

Sulla base della premessa che tanto i consorzi locali quanto le federazioni regionali addebitano un corrispettivo non superiore ai costi imputabili ai servizi resi, è stato chiesto se le prestazioni rese alla Banca istante ed agli altri consorziati dai nuovi consorzi locali nell'ambito delle attività ausiliarie all'attività bancaria, siano esenti da IVA ai sensi dell'articolo 6, comma 1, lettera *b)*, della legge n. 133 del 1999.

Soluzione prospettata dal contribuente

L'istante rileva che la norma di esenzione è volta ad agevolare le prestazioni rese nell'ambito del sistema bancario lasciando, nel contempo, soggette regolarmente ad imposta le eventuali prestazioni rese dai consorzi a soggetti estranei al sistema bancario stesso.

Appare decisiva, quindi, la circostanza che le federazioni acquisiscono servizi al solo fine di ribaltarli nei confronti delle BCC proprie socie, che sono soggetti operanti nel sistema bancario stesso; quindi il fatto che le prestazioni di servizi sono rese da consorzi locali cui partecipano, oltre alle BCC consorziate, anche le federazioni regionali, non può essere di ostacolo all'applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 6, comma 1, lettera *b)*, della legge n. 133 del 1999.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'articolo 13, parte A, paragrafo 1, lettera *f)*, della sesta direttiva IVA 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977 stabilisce che gli Stati membri esentano «*le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non sia tale da provocare distorsioni di concorrenza*».

Detta disposizione comunitaria trova recepimento nell'ordinamento nazionale nell'articolo 6, comma 1, lettera *b)*, della legge n. 133 del 1999, il quale esenta da IVA le prestazioni di servizi rese nell'ambito delle attività di carattere ausiliario delle attività bancarie, «*effettuate dai consorzi, ivi comprese le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra banche, nei confronti*

dei consorziati o dei soci, a condizione che i corrispettivi in qualsiasi forma da questi dovuti ai consorzi per statuto non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse».

La norma richiede, per la sua applicazione, la sussistenza dei seguenti requisiti:

1) deve trattarsi di prestazioni di servizi rese nell'ambito di attività ausiliarie all'attività bancaria;

2) devono essere rese da consorzi o da società cooperative consortili costituiti tra banche;

3) devono essere prestate a favore dei consorziati o dei soci;

4) il corrispettivo dovuto non può superare, per convenzione statutaria, i costi imputabili alle prestazioni stesse.

Si evidenzia che, per quanto riguarda il secondo requisito, la norma consente, in linea generale, che ai consorzi partecipino anche altri soggetti diversi dalle banche; tuttavia, ricorrendo questa fattispecie, le prestazioni rese dai consorzi sono esenti a condizione che:

– le prestazioni siano rese nei confronti delle banche;
– l'ammontare dei corrispettivi fatturati alle banche sia superiore al 50 per cento del volume di affari complessivo.

Con riferimento alla fattispecie rappresentata dalla Banca istante, si rileva che i consorzi forniscono due tipologie di prestazioni di servizi:

1) prestazioni rese alle BCC consorziate;

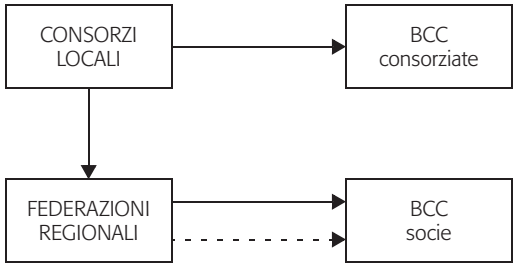
2) prestazioni rese alle federazioni consorziate.

Le federazioni regionali (costituite come cooperative consortili), a loro volta, rendono le seguenti prestazioni:

1) prestazioni rese alle BCC socie, prodotte in proprio;

2) prestazioni rese alle BCC socie, acquisite presso i consorzi.

Quanto sopra può essere schematizzato nella figura che segue, dove con il tratto continuo sono indicate le prestazioni prodotte in proprio e con il punteggiato quelle acquisite presso i consorzi:



Non vi sono dubbi circa l'esentabilità delle prestazioni prodotte dalle federazioni e rese alle BCC socie, dato che sussistono tutti i requisiti richiesti dalla norma; più complesso è stabilire se siano esenti le prestazioni rese dai consorzi locali alle BCC consorziate e alle federazioni regionali.

Bisogna considerare al riguardo che le federazioni aderiscono ai consorzi locali allo scopo di promuovere ed agevolare l'attività delle BCC, anche non aderenti ai consorzi stessi, e garantire loro l'erogazione di servizi necessari, anche se ausiliari, per lo svolgimento dell'attività bancaria.

Pertanto, anche se i consorzi sono partecipati dalle federazioni regionali, gli stessi non realizzano servizi da destinare ad un ambito estraneo al sistema bancario.

Al contrario, riprendendo la terminologia adoperata dalla sesta direttiva comunitaria, si rendono prestazioni di servizi anche nei confronti di soggetti (BCC socie) aderenti ad una asso-

ciazione (federazione regionale) che è socia di un'altra associazione di persone (consorzio locale).

In considerazione, quindi, della qualità di BCC rivestita dai soci delle federazioni regionali, si è del parere che nella fattispecie in esame i consorzi locali possano definirsi come *«consorzi costituiti tra banche»* e, conseguentemente, sia le prestazioni rese nei confronti delle BCC consorziate, sia quelle rese a favore delle federazioni regionali (che sono ribaltate verso le BCC socie delle federazioni stesse) sono esenti ai sensi dell'articolo 6, primo comma, lettera *b)*, della legge n. 133 del 1999, sempreché i corrispettivi addebitati non siano superiori ai costi sostenuti per la produzione dei servizi stessi.

Anche le operazioni di ribaltamento dei servizi prodotti dai consorzi, effettuate dalle federazioni nei confronti delle BCC socie, sono esenti ai sensi della stessa norma, sempreché i corrispettivi addebitati dalle federazioni non siano superiori ai costi imputabili alle prestazioni in questione.

Ris. 17 gennaio 2006, n. 14 – *Istanza d'interpello - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 Tabella A parte III n. 127-sexiesdecies, quinquies, sexies e septies - Attività di gestione rifiuti e realizzazione degli impianti - XY soc. consortile per azioni*

La Direzione Regionale .... ha trasmesso un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui la XY soc. consortile per azioni ha chiesto chiarimenti in merito all'applicazione dell'aliquota IVA agevolata per l'attività di gestione di rifiuti e realizzazione dei relativi impianti.

Quesito

La società istante, in data 17 giugno 2003, ha stipulato con il Presidente della Regione ... - Commissario Delegato per l'emergenza rifiuti una «convenzione per il trattamento/gestione dei RU rinvenienti dal comprensorio nord-occidentale della Regione ..., tramite un Sistema di Gestione Integrata dei Rifiuti». Tale sistema interessa parte della provincia di .... e quasi per intero la provincia di ...

Il Sistema integrato di gestione dei rifiuti si articola in più fasi: stoccaggio dei rifiuti nelle stazioni di trasferenza (alle quali arrivano i rifiuti a valle della raccolta differenziata direttamente dai comuni); successivo trasferimento dei rifiuti agli impianti di selezione e biostabilizzazione (impianti di trattamento), dove i rifiuti vengono separati: frazione secca, frazione umida e recupero di materiali metallici. In tale fase, la frazione umida del rifiuto viene «stabilizzata» in FOS (frazione organica stabilizzata); la frazione secca, invece, viene destinata all'impianto di termovalorizzazione con produzione di energia elettrica. In particolare, quest'ultimo è destinato alla combustione della componente secca della frazione residuale dei rifiuti solidi urbani e al recupero energetico «attraverso la produzione di vapore e quindi di energia elettrica nella turbina a vapore» che «porterà l'impianto a produrre una potenza elettrica lorda di circa 35Mwel, che, al netto degli ausiliari dell'impianto di termovalorizzazione e preselezione, verrà ceduta alla rete elettrica nazionale».

Con riferimento al predetto impianto di termovalorizzazione, la società istante argomenta, poi, che «il decreto Ronchi prevede che non si possano smaltire i rifiuti attraverso l'incenerimento senza recupero energetico; per tali ragioni, tali impianti non possono considerarsi impianti di produzione di energia elettrica ma impianti di trattamento rifiuti».

Infine, lo smaltimento finale dei rifiuti avverrà presso apposita discarica per rifiuti non pericolosi.

Per l'attuazione del sistema integrato di gestione rifiuti di cui sopra è prevista la realizzazione dei seguenti impianti: tre Stazioni di trasferenza; due Impianti di selezione e biostabilizzazione; un Impianto di Termovalorizzazione nonché l'utilizzo di tre Discariche.

Ciò posto, la società istante formula i seguenti quesiti.

In primo luogo, con riguardo al trattamento IVA della gestione dei rifiuti, si chiede di conoscere se per tutte le prestazioni di servizi poste in essere per la gestione dei vari sottosistemi deputati all'espletamento di specifiche funzioni nel ciclo di trattamento/smaltimento dei rifiuti sia applicabile l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento di cui al n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972.

In secondo luogo, con riguardo agli interventi edilizi necessari per la realizzazione degli impianti e dei vari sottosistemi destinati al trattamento e smaltimento rifiuti, se sia applicabile l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento prevista dai nn. 127-*quinquies* (opere di urbanizzazione primaria e secondaria), 127-*sexies* (beni, escluso materie prime, forniti per la costruzione delle opere di cui al n. 127-*quinquies*) e 127-*septies* (appalto per la realizzazione delle opere di cui al n. 127-*quinquies*) della Tabella A, parte III, allegata al medesimo D.P.R. n. 633 del 1972.

Infine, se anche la successiva manutenzione (ordinaria e straordinaria) degli impianti possa godere della stessa aliquota agevolata.

Soluzione prospettata

Con riguardo al primo quesito (aliquota IVA applicabile per la gestione ed il trattamento dei rifiuti), la società esprime l'avviso che sia applicabile l'aliquota agevolata del 10 per cento per tutte le attività di gestione e trattamento dei rifiuti ed in particolare per le seguenti attività: «l'attività svolta nelle stazioni di trasferenza a cui arrivano i rifiuti a valle della raccolta differenziata direttamente dai comuni; il trasferimento degli stessi agli impianti di separazione e trattamento; l'invio della parte secca del rifiuto all'impianto di smaltimento mediante termovalorizzazione; la stabilizzazione della parte umida».

Ciò in quanto le prestazioni di servizi poste in essere per la gestione dei vari sottosistemi deputati all'espletamento di specifiche funzioni nel ciclo trattamento/smaltimento dei rifiuti, prese nella loro interezza, rappresentano l'attività di smaltimento rifiuti, mentre prese singolarmente sono specifiche fasi dell'attività di smaltimento rifiuti stessa.

Con riguardo agli altri quesiti (aliquote IVA applicabili per gli interventi edilizi necessari per la realizzazione degli impianti di gestione e manutenzione degli stessi), la società esprime l'avviso che sia applicabile l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento di cui ai summenzionati nn. 127-*quinquies*, 127-*sexies*, 127-*septies*.

Ciò nella considerazione che, ai sensi dell'art. 4 della legge n. 847 del 1964, rientrano tra le opere di urbanizzazione secondaria le attrezzature sanitarie e che, ai sensi dell'art. 58, comma 1, del D.Lgs. n. 22 del 1997, fra le attrezzature sanitarie sono da ricomprendersi le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi.

Per quanto concerne gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, la società istante ritiene applicabile la risoluzione 24 dicembre 1999, n. 168/E, che, considerata la genericità del termine «gestione», usato dal legislatore, ha ritenuto che l'individuazione concreta delle componenti della prestazione complessiva cui applicare l'aliquota IVA del 10 per cento sia riconducibile alle pattuizioni intercorse tra le parti. Alla luce delle clausole adottate, pertanto, possono concorrere alla gestione contrattualmente dedotta sia le prestazioni di manutenzione ordinaria sia quelle di manutenzione straordinaria, per le quali si applicherebbe l'aliquota agevolata.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Il primo quesito riguarda l'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento per tutte le fasi di gestione dei rifiuti.

Il n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA al 10 per cento per le «prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, previste dall'art. 6, comma 1 lettere *d)*, *l)* e *m)* del D.Lgs. 5 febbraio 1997 n. 22 (c.d. «decreto Ronchi»), di rifiuti urbani di cui all'art. 7, comma 2, e di rifiuti speciali di cui all'art. 7, comma 3, lettera *g)*, del medesimo decreto, nonché prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione».

L'art. 6, comma 1, del D.Lgs. 22/1997, alle lettere *d)*, *l)* e *m)* dà le definizioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo.

In particolare, si intende per:

a) gestione: la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compreso il controllo di queste operazioni nonché il controllo delle discariche e degli impianti di smaltimento dopo la chiusura;

b) stoccaggio: le attività di smaltimento consistenti nelle operazioni di deposito preliminare di rifiuti prima di una delle operazioni di smaltimento, nonché le attività di recupero consistenti nelle operazioni di messa in riserva di materiali per sottoporli a un'operazione di recupero;

c) deposito temporaneo: il raggruppamento dei rifiuti effettuato, prima della raccolta, nel luogo in cui sono prodotti.

Condizione per la fruizione dell'aliquota ridotta sull'attività di gestione dei rifiuti è che questi ultimi possano essere qualificati, dunque, come:

a) rifiuti urbani, secondo la definizione data dal comma 2 dell'art. 7 del D.Lgs. 22/1997 (i rifiuti domestici, anche ingombranti, provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso di civile abitazione; i rifiuti non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi... assimilati ai rifiuti urbani ...; i rifiuti provenienti dallo spazzamento delle strade; i rifiuti di qualunque natura o provenienza, giacenti sulle strade ed aree pubbliche o sulle strade ed aree private comunque soggette ad uso pubblico o sulle spiagge marittime e lacuali e sulle rive dei corsi d'acqua; i rifiuti vegetali provenienti da aree verdi, quali giardini, parchi e aree cimiteriali; i rifiuti provenienti da esumazioni ed estumulazioni, nonché gli altri rifiuti provenienti da attività cimiteriale diversi da quelli di cui sopra); ovvero

b) rifiuti speciali, ai sensi del comma 3 lettera *g)* del medesimo art. 7 (rifiuti derivanti dall'attività di recupero e smaltimento di rifiuti, i fanghi prodotti dalla potabilizzazione e da altri trattamenti delle acque e dalla depurazione delle acque reflue e da abbattimento di fumi).

Ora, l'attività descritta nell'istanza appare interamente riconducibile tra le operazioni soggette all'aliquota IVA agevolata in esame, purché i «rifiuti» trattati rientrino nel novero dei «rifiuti urbani» o tra i «rifiuti speciali agevolati» sopra richiamati.

In particolare, l'utilizzo della componente secca della frazione residuale dei rifiuti solidi urbani come combustibile nell'impianto di termovalorizzazione appare coerente con la nozione di «gestione» dei rifiuti di cui alla lett. *d)* dell'art. 7 citato mediante «recupero» dei medesimi, tramite utilizzazione degli stessi come «combustibile», come espressamente previsto dalla lettera R1 (Utilizzazione principale come combustibile o come altro mezzo per produrre energia) dell'Allegato C del decreto Ronchi, che contiene un elenco delle operazioni di recupero.

Anche per quanto concerne il recupero dei materiali metallici, si ritiene che lo stesso rientri nella norma agevolativa, in quanto «rifiuti derivanti dall'attività di recupero e smaltimento di rifiuti» di cui al comma 3 lettera *g)* del medesimo art. 7.

Il secondo quesito riguarda l'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata alle operazioni di realizzazione degli impianti, in quanto opere di urbanizzazione.

Al riguardo si osserva che ai sensi dell'art. 58, comma 1 del D.Lgs. n. 22 del 1997, «le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate» sono ricomprese nel novero delle «attrezzature sanitarie» (opere di urbanizzazione secondaria) di cui all'art. 4, comma 2, lettera *g)* della legge n. 847 del 1964 (al riguardo si segnala la risoluzione ministeriale 23 aprile 1997, n. 78/E, di interpretazione dell'articolo (allora vigente) 9-*undecies*, comma 2 del D.L. n. 397 del 1998 convertito nella legge n. 475 del 1988 – poi espressamente abrogata dall'art. 56, comma 1, lettera *c)* del Decreto Ronchi – il cui contenuto è oggi riprodotto nell'art. 58, comma 1 del decreto stesso).

Ne consegue che la cessione degli impianti o le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto relativi alla realizzazione degli impianti destinati allo smaltimento dei rifiuti sono soggette all'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi dei nn. 127-*quinquies* e 127-*septies* della Tabella A, parte III allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 così come, ai sensi del n. 127-*sexies* della medesima Tabella, sono soggetti alla medesima aliquota IVA agevolata del 10 per cento le cessioni di beni, escluse le materie prime, forniti per la costruzione delle predette opere.

Tale aliquota appare applicabile anche per la realizzazione dell'impianto di termovalorizzazione, in quanto la duplice funzione di «combustione dei rifiuti» (smaltimento rifiuti) e di «produzione di energia elettrica» appare coerente con i principi e la disciplina dettati dal decreto Ronchi al fine di riconoscere alla predetta opera la natura di impianto di smaltimento rifiuti e non quella di mero stabilimento industriale (la cui costruzione sarebbe soggetta ad IVA ordinaria del 20 per cento) atteso che nella nozione normativa di «gestione» dei rifiuti, ai sensi della lettera *b)* del comma 1 dell'art. 6 del citato Decreto Ronchi, rientrano le operazioni di recupero

dei rifiuti – tra l'altro – «come combustibile» e che «gli impianti di incenerimento sono contemplati solo in quanto capaci di consentire, almeno in parte, un recupero energetico».

In ordine all'ultimo quesito relativo all'aliquota IVA applicabile per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sugli impianti sopra descritti, si osserva quanto segue.

Come sopra già chiarito, l'art. 127-*sexiesdecies* Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633 del 1972, riconosce l'aliquota agevolata unicamente alle «prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo» dei rifiuti urbani e speciali espressamente individuati.

La risoluzione 24 dicembre 1999, n. 168/E, invocata nell'istanza si riferiva, invece, alla fattispecie disciplinata dall'ultima parte dello stesso art. 127-*sexiesdecies*, che agevola espressamente le prestazioni di «gestione degli impianti di fognatura e depurazione» e, pertanto, non risulta applicabile al caso in esame.

Tuttavia – come si legge nella Convenzione – rientra tra gli obblighi della società istante quello di «eseguire a propria cura e spese gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria degli impianti», lavori che, come ulteriormente precisato in sede di integrazione della documentazione, saranno svolti esclusivamente dai consorziati.

Inoltre, ai sensi del n. 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento è applicabile per gli interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge n. 457 del 1978, ma con espressa esclusione della lettera *a)* (manutenzione ordinaria) e della lettera *b)* (manutenzione straordinaria) del primo comma del predetto art. 31, che, pertanto, saranno assoggettate all'IVA con l'aliquota ordinaria.

Al riguardo, limitatamente all'attività di manutenzione ordinaria, si ritiene che questa potrà essere assoggettata all'aliquota ridotta solo se ed in quanto possa essere applicato il principio di cui all'art. 12 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto prestazione accessoria e funzionale all'attività di gestione dei rifiuti.

Infatti, come chiarito in numerosi documenti di prassi, si ricorda che affinché si abbia accessorietà ai sensi dell'art. 12 e la prestazione subordinata segua lo stesso trattamento IVA dell'operazione principale, è necessario che la prestazione accessoria avvenga tra gli stessi soggetti dell'operazione principale e che sia effettuata direttamente dal cedente o prestatore dell'operazione principale.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale ..., viene resa dalla scrivente, ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Circ. 29 dicembre 2006, n. 37 – *IVA - Applicazione del sistema del reverse-charge nel settore dell'edilizia. Art. 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007 (legge n. 296 del 27 dicembre 2006)*

Premessa

L'art. 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007, ha sostituito il sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, prevedendo che il meccanismo dell'inversione contabile (cosiddetto *reverse-charge*) si applichi a talune prestazioni di servizi rese nel settore edile, nonché ad ulteriori fattispecie, per le quali ultime è necessaria la preventiva autorizzazione da parte dei competenti organi dell'Unione europea.

In particolare, per quanto riguarda il settore edile la lett. *a)* del citato art. 17, sesto comma, dispone che il *reverse-charge* si applica «a) alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore».

A differenza di quanto previsto in relazione alle altre fattispecie introdotte dalla finanziaria nelle lettere *b)*, *c)*, *d)*, dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 concernenti, in sintesi, le cessioni inerenti la telefonia radiomobile, i personal computer e i prodotti lapidei direttamente provenienti da cave o miniere, l'applicazione del *reverse-charge* nel campo delle costruzioni non è subordinata ad autorizzazioni comunitarie. Ciò in quanto l'art. 1, n. 7) lett. *i)* della direttiva 24 luglio 2006, n. 69, pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* dell'Unione europea del 12 agosto 2006, concernente talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale, consente agli Stati di adottare tale misura in relazione alle prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché alla consegna dei lavori immobiliari considerati «cessioni di beni».

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile comporta che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, sia obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente o del prestatore.

In deroga, infatti, al principio di carattere generale secondo cui debitore d'imposta nei confronti dell'erario, ai fini IVA, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, per le operazioni previste dall'art. 17, sesto comma, debitore d'imposta è il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese. Per tale fattispecie, pertanto, i prestatori dei servizi sono tenuti ad emettere fattura senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e seguenti del D.P.R. n. 633 e con l'indicazione della norma che prevede l'applicazione del *reverse-charge* (art. 17, sesto comma); il committente dovrà integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta ed annotarla nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi, di cui agli artt. 23 o 24, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro degli acquisti di cui all'art. 25.

Il meccanismo del *reverse-charge* non trova applicazione per le prestazioni rese da soggetti che operano in regime di franchigia previsto per i contribuenti minimi dall'art. 32-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 (introdotto, a partire dal 1 gennaio 2007, dall'art. 37, commi da 15 a 17, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248) i quali sono esonerati dal versamento dell'imposta e dagli altri adempimenti previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972 ad eccezione degli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, dell'obbligo di certificazione e comunicazione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate e degli obblighi previsti per le operazioni intracomunitarie. Per le prestazioni di servizi effettuate in regime di franchigia, infatti, il committente non può assumere il ruolo di debitore d'imposta, dal momento che, in base al disposto normativo, per tali operazioni l'imposta non deve essere versata. È previsto, tuttavia, l'obbligo di certificazione del corrispet-

tivo, che dovrà essere adempiuto dal prestatore senza recare l'addebito dell'imposta. Peraltro, qualora si dovesse verificare l'ipotesi (invero alquanto improbabile), che il contribuente minimo (che opera in regime di franchigia di cui al citato art. 32-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972) dovesse assumere la veste di committente dei servizi in discorso, la fattura emessa nei suoi confronti in regime di *reverse-charge*, comporta l'obbligo di integrazione della fattura e versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, come già chiarito nella circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 al punto 52.5.

Si ritiene opportuno precisare, infine, che le fatture emesse in applicazione del regime del *reverse-charge*, essendo riferite ad operazioni soggette ad imposta, anche se con il particolare meccanismo della inversione contabile, sono esenti dall'imposta di bollo, in applicazione del criterio di alternatività.

1. Decorrenza

L'applicazione del *reverse-charge* nell'ambito del settore edile era stata inizialmente prevista dall'art. 35, comma 5, del decreto legge n. 223 del 4 luglio 2006 convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, che, tuttavia, non ha trovato applicazione in quanto l'entrata in vigore della norma era rinviata alla data in cui la Commissione europea ne avesse autorizzato l'adozione da parte dello Stato italiano.

La legge finanziaria, modificando l'art. 17, sesto comma, ha di fatto introdotto (mediante la formulazione della lettera a) una nuova previsione normativa con la quale dispone l'applicazione del sistema del *reverse-charge* alle prestazioni rese per la realizzazione di appalti aventi ad oggetto opere edili. Tale previsione, in assenza di uno specifico termine di decorrenza, trova applicazione dal 1 gennaio 2007, data di entrata in vigore della medesima legge finanziaria, e, pertanto, il meccanismo dell'inversione contabile si rende applicabile alle operazioni per le quali a partire da tale data sarà emessa fattura, o sarà effettuato il pagamento del corrispettivo o di parte di esso.

Si ritiene, tuttavia, che possano considerarsi emesse correttamente anche le fatture per le quali, a seguito dell'entrata in vigore della direttiva comunitaria n. 69 del 2006, le modalità dell'inversione contabile siano state applicate anteriormente al 1 gennaio 2007. Ciò al fine di tutelare il legittimo affidamento sulla vigenza della norma recata dall'art. 35, comma 5, del decreto legge n. 223 del 2006, suscitato nei contribuenti dalla introduzione della richiamata normativa comunitaria, nelle more della richiesta dell'autorizzazione degli Organi comunitari, prevista dallo stesso art. 35.

2. Individuazione del settore edile

I soggetti destinatari della modalità di assolvimento dell'imposta in discorso, secondo quanto previsto dall'art. 17, sesto comma, lett. *a)*, devono essere individuati in relazione alle prestazioni rese nell'ambito del settore edile.

Pertanto, anche alla luce della direttiva CE del 24 luglio 2006 n. 69, che consente agli Stati di prevedere l'applicazione del *reverse-charge* alle prestazioni di servizi di costruzione (estesi fino a comprendervi anche i servizi di pulizia), si deve ritenere che il settore edile, cui fa riferimento la normativa nazionale, vada identificato nell'attività di costruzione.

In particolare, per delimitare, sulla base di criteri oggettivi, le prestazioni per le quali deve essere adottato il sistema del *reverse-charge* occorre fare riferimento alla tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), che deve essere utilizzata dai contribuenti negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia delle Entrate, ed alle relative note esplicative, entrambe consultabili sul sito *www.agenziaentrate.it <http://www.agenziaentrate.it>*.

La sezione F della richiamata tabella indica i codici riferiti alle attività di «Costruzioni» le quali, secondo le indicazioni fornite dalle note esplicative, comprendono:

– i lavori generali di costruzione;
– i lavori speciali di costruzione per edifici e opere di ingegneria civile;

– i lavori di completamento di un fabbricato;
– i lavori di installazione in esso dei servizi.

Sono inclusi, inoltre, i nuovi lavori, le riparazioni, i rinnovi e restauri, le aggiunte e le alterazioni, la costruzione di edifici e strutture prefabbricate in cantiere e anche le costruzioni temporanee.

I lavori generali di costruzione riguardano la costruzione di alloggi, edifici adibiti ad uffici, negozi, edifici pubblici, edifici agricoli ecc., nonché la costruzione di opere del genio civile come autostrade, strade, ponti, gallerie, strade ferrate, campi di aviazione, porti e altre opere idrauliche, la costruzione di sistemi di irrigazione e di fognatura, impianti industriali, condotte e linee elettriche, impianti sportivi ecc.

Restano escluse da tale ambito alcune attività che, anche se attinenti alla realizzazione di edifici, quali, ad esempio, la installazione e manutenzione di prati e giardini, la costruzione o installazione di attrezzature industriali, non sono comprese nella sezione F in quanto non si sostanziano in attività edilizie.

Diversamente da quanto previsto nella direttiva comunitaria n. 69 del 2006, inoltre, ai sensi dell'art. 17, sesto comma, non sono soggette al *reverse-charge* le attività di pulizia di immobili, in quanto dette attività, non comprese nei codici della sezione F, non sono espressamente menzionate dalla normativa nazionale.

Si fa presente che sono tenuti alla applicazione del *reverse-charge* i subappaltatori che svolgono, anche se in via non esclusiva o prevalente, attività identificate dai codici ATECOFIN riferiti alla sezione «Costruzioni». Logicamente l'obbligo attiene alle sole prestazioni rese nell'ambito delle medesime attività edili ed è escluso, come chiarito in premessa, per i soggetti che operino nel regime di franchigia previsto per i contribuenti minimi.

3. Contratti interessati dal sistema del *reverse-charge*

L'estensione del meccanismo dell'inversione contabile alle prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione e ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore, impone di verificare l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione.

Si precisa in premessa che, considerato il tenore letterale della norma, il regime del *reverse-charge* va applicato nelle ipotesi in cui soggetti subappaltatori rendono servizi ad imprese del comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta, quali subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio.

Per converso, il regime dell'inversione contabile non si applica alle prestazioni rese direttamente, in forza di contratti d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione.

Si ritiene, peraltro, che, ai fini dell'applicazione del *reverse-charge*, i servizi forniti ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori assumano rilevanza non solo se resi sulla base di un contratto riconducibile alla tipologia dell'appalto ma anche se effettuati in base ad un contratto di prestazione d'opera.

Come è noto, la differenza fondamentale tra il contratto d'appalto e quello d'opera riflette le differenti caratteristiche strutturali e dimensionali dell'impresa. Entrambi i contratti hanno in comune l'assunzione, nei confronti di un committente, di un'obbligazione avente ad oggetto la realizzazione, dietro corrispettivo, di un'opera o di un servizio. Sono, inoltre, elementi comuni ai due contratti l'assenza del vincolo di subordinazione e l'assunzione di rischio da parte di chi esegue la prestazione. La differenza fondamentale tra i due contratti riguarda, invece, la circostanza che nell'appalto l'esecutore si avvale di una struttura organizzativa tendenzialmente articolata mentre, nel secondo, prevale l'attività lavorativa del prestatore secondo il modulo organizzativo della piccola impresa.

Ciò premesso, occorre considerare che la norma in commento, specificando che sono incluse nel campo di applicazione del *reverse-charge* le prestazioni di manodopera, di fatto

estende l'obbligo dell'inversione contabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera di cui all'art. 2222 del c.c.

Il riferimento alle prestazioni di manodopera, in particolare abbraccia sia l'ipotesi in cui l'attività del subappaltatore consista nel fornire la manodopera dei dipendenti, sia la diversa ipotesi in cui detta attività consista nel rendere direttamente la propria opera.

Ne consegue che, in generale, il *reverse-charge* trova applicazione anche in relazione ai servizi resi nel settore edile sulla base di contratti d'opera e cioè in base a contratti in cui il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto alla organizzazione dei mezzi approntati per la esecuzione del servizio.

In ogni caso, restano escluse dal *reverse-charge* le prestazioni d'opera intellettuale, rese da professionisti (ad es. prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, ecc.), che per la loro natura non possono essere definite come prestazioni di manodopera, e risultano comunque estranee alle tipologie di attività considerate dalla norma, che si estrinsecano in apporti materiali che concorrono alla realizzazione del manufatto.

Devono ritenersi, inoltre, escluse dal *reverse-charge* le forniture di beni con posa in opera poiché tali operazioni, nelle quali la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene, ai fini IVA costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi.

4. Rimborso e compensazione di eccedenze detraibili

Il comma 6-*bis*, dell'art. 35 del decreto legge n. 223 del 2006 ha esteso la facoltà di chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale IVA anche alle ipotesi in cui, nel settore edile, siano rese le prestazioni di servizi assoggettate al regime del *reverse-charge*. A tal fine è stato inserito nell'art. 30, terzo comma, lettera *a)*, del D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede la possibilità di chiedere il rimborso nelle ipotesi in cui vengano esercitate «esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni» il richiamo al sesto comma dell'art. 17. Ciò comporta che le operazioni attive fatturate senza applicazione d'imposta da parte del subappaltatore vengono di fatto qualificate, ai fini in esame, come operazioni ad «aliquota zero».

L'eccedenza annuale d'imposta detraibile, può essere chiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. *a)* del D.P.R. n. 633 del 1972, qualora l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni superi quella mediamente applicata su tutte le operazioni attive effettuate, comprese le operazioni in esame, da conteggiare ad aliquota zero, maggiorata del 10 per cento.

In presenza di tale condizione i contribuenti che abbiano effettuato esclusivamente o prevalentemente operazioni attive ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni, possono inoltre chiedere, ai sensi art. 38-*bis*, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, il rimborso del credito IVA in relazione a periodi inferiori all'anno.

L'art. 35, comma 6-*ter* del decreto legge n. 223 del 2006 dispone che resta ferma, per i soggetti che fatturino le prestazioni edili in regime di *reverse-charge*, la possibilità di effettuare la compensazione infrannuale del credito IVA con altri tributi e contributi, nel limite di euro 516.456,90 (art. 34, legge 388/2000), ai sensi dall'art. 8, comma 3, del regolamento approvato con D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542.

Si deve ritenere che la norma recata dal decreto legge, nel ribadire che l'istituto della compensazione costituisce una modalità per il recupero del credito IVA (che emerge in corso d'anno) alternativa rispetto alla richiesta di rimborso infrannuale, conferma che anche ai fini della compensazione devono sussistere le condizioni richieste dal richiamato art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972 per ottenere il rimborso.

Il comma 6-*ter*, prevede, infine, che la compensazione possa essere effettuata nel limite di un milione di euro, anziché nel limite di 516.456,90 euro, qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito per almeno l'80 per cento, da prestazioni rese in esecuzione

di contratti di subappalto. Il richiamo della norma all'art. 34, legge 388 del 2000 che indica i limiti massimi dei crediti d'imposta compensabili ovvero rimborsabili, fa ritenere che detto limite sia innalzato, oltre che per la compensazione, anche per il rimborso annuale dell'imposta, nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 30.

5. Rapporti associativi

Il *reverse-charge* non trova applicazione in relazione alle prestazioni rese nell'ambito di taluni rapporti associativi, come ad esempio:

- nella ipotesi in cui la società consortile assuma la funzione di coordinamento per la gestione unitaria del lavoro e proceda al ribaltamento dei costi alle società consorziate consentendo loro di concorrere alle spese in base alle rispettive quote di partecipazione;
- nelle ipotesi in cui il consorzio di cooperative, affidi l'esecuzione dei lavori ai soci.

Si ritiene, in linea generale che i rapporti posti in essere all'interno dei consorzi e delle altre strutture associative analoghe non configurino subappalti o ipotesi affini.

Ris. 18 aprile 2007, n. 72 – *Istanza di interpello - N. 103) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*

Con istanza d'interpello, concernente l'esatta applicazione del n. 103) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è stato esposto il seguente

Quesito

La società «Alfa S.p.a.» (di seguito «la Società») ha ricevuto da parte dei consorzi di bonifica e di irrigazione una richiesta tendente ad ottenere l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% sulle forniture di energia elettrica per il funzionamento degli impianti irrigui, di sollevamento e di scolo delle acque utilizzati da tali soggetti, così come attualmente prevede il n. 103) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In merito la parte evidenzia che l'art. 1, comma 42 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, che ha modificato il citato n. 103), ha previsto che la fruizione dell'aliquota IVA in esame è subordinata alla preventiva approvazione da parte della Commissione Europea, ai sensi dell'art. 88, par. 3, del Trattato UE.

Ai fini dell'applicazione della predetta aliquota IVA ridotta, la Società chiede quale sia lo stato di attuazione di tale procedura di richiesta di autorizzazione e, se in assenza di quest'ultima, possa comunque applicarsi l'agevolazione IVA in esame; ciò in conformità di quanto disposto dall'art. 1 della Direttiva 2006/18/CE del 14 febbraio 2006, che prevede per gli Stati membri la possibilità di adottare – previa informazione della Commissione Europea – un'aliquota ridotta sulle forniture, tra le altre, di elettricità, purché non sussistano rischi di distorsione di concorrenza; «se la Commissione non si pronuncia nei tre mesi successivi al ricevimento dell'informazione, si considera che non esiste alcun rischio di distorsione della concorrenza».

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

La Società ritiene che in assenza, sia di una espressa approvazione della Commissione Europea all'applicazione della suddetta aliquota IVA, sia di un'indicazione formale in materia da parte dell'Agenzia delle Entrate, alle forniture di energia elettrica per il funzionamento degli impianti irrigui, di sollevamento e di scolo delle acque, utilizzati dai consorzi di bonifica e di irrigazione, possa applicarsi l'imposta in esame nella misura del 10%.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Il n. 103) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 42 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, prevede, tra l'altro, che sia assoggettata ad IVA, nella misura del 10%, la fornitura di «energia elettrica per il funzionamento degli impianti irrigui, di sollevamento e di scolo delle acque, utilizzati dai consorzi di bonifica e di irrigazione».

La norma da ultimo citata ha comunque subordinato l'applicazione di tale aliquota IVA ridotta alla preventiva approvazione da parte della Commissione Europea, ai sensi dell'art. 88, par. 3, del Trattato UE.

Al riguardo è stato chiesto un parere al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche Fiscali il quale ha evidenziato che la Commissione Europea non si è ancora pronunciata sull'autorizzazione alla fruizione di tale misura fiscale agevolata, stante i rischi di distorsione concorrenziale che potrebbero verificarsi nei confronti di coloro che operano nel medesimo settore, ma con forma giuridica diversa da quella consortile.

Da tale documento emerge, infatti, che la Direzione Generale, Fiscalità e Unione Doganale della Commissione Europea, ha chiesto ulteriori informazioni al Governo al fine di valutare il rischio di distorsione di concorrenza, sopra menzionato. «La risposta a tale richiesta – vertente in realtà su questioni attinenti il settore di attività dei Consorzi di bonifica beneficiari della misura e rimessa alle informazioni che perverranno dal succitato Ministero per le Politiche Agri-

cole, Agroalimentari e Forestali – è in corso di definizione, anche a seguito di un recente incontro interservizi avvenuto a Bruxelles, per l'auspicata soluzione di ogni dubbio sulla concessione dell'agevolazione in parola da parte dell'Esecutivo comunitario».

La possibile presenza di rischi di distorsione concorrenziale, discendenti dalla previsione della predetta misura IVA agevolata nei confronti solo di alcuni operatori commerciali, rende inapplicabile il disposto di cui all'art. 1 della citata Direttiva 2006/18/CE (che ha modificato l'art. 12, par. 3, lettera *b)*, successivamente trasfuso nell'art. 102 della nuova Direttiva 112/2006/CE sull'IVA); tale norma, infatti, consente di fruire delle misure fiscali agevolate eventualmente adottate dai Paesi membri nei settori preventivamente individuati, quando l'autorizzazione dell'organismo comunitario non perviene entro il termine di tre mesi, nella sola eventualità che non siano presenti rischi di distorsione concorrenziale.

Ciò posto, allo stato attuale, considerati i rischi di distorsione concorrenziale del settore e l'assenza dell'autorizzazione da parte della Commissione Europea, alle forniture di «energia elettrica per il funzionamento degli impianti irrigui, di sollevamento e di scolo delle acque, utilizzati dai consorzi di bonifica e di irrigazione» deve essere applicata l'aliquota IVA ordinaria fissata nella misura del 20%.

La risposta di cui alla presente nota viene trasmessa per conoscenza anche alla Direzione Regionale ...

Ris. 23 luglio 2007, n. 176 – *Istanza di interpello - Art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 Trattamento IVA dei contributi mensili versati dai consorziati - Consorzio Alfa*

La Direzione Regionale ... ha trasmesso un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dal Consorzio Alfa e concernente l'ambito applicativo della disposizione normativa di cui all'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Quesito

Il Consorzio Alfa è un consorzio con attività esterna, costituito da Promotori finanziari di Banca Beta come modalità di gestione dei costi comuni inerenti agli uffici nei quali viene esercitata l'attività imprenditoriale dei consorziati.

L'istante rappresenta che il Consorzio agisce secondo le disposizioni che disciplinano il mandato senza rappresentanza, operando in nome proprio, ma per conto e nell'interesse delle imprese individuali consorziate. Da ciò deriva che tutti i fornitori emettono fattura nei confronti del Consorzio; in particolare, il Consorzio stesso:

- ha stipulato con il proprietario (persona fisica) dell'immobile, il contratto di locazione degli uffici;
- ha stipulato il contratto di lavoro con il personale dipendente;
- è intestatario di tutte le utenze, le imposte comunali, le spese condominiali.

I consorziati versano contributi mensili (previsti dal Regolamento allegato all'istanza) per il rimborso dei costi di funzionamento generale del Consorzio. Tutti gli oneri sostenuti, pertanto, sono mensilmente ripartiti pro quota tra i consorziati, con l'emissione di apposite fatture in cui viene riaddebitata l'IVA dovuta dal Consorzio ai fornitori.

Il quesito proposto è relativo a tale ultimo aspetto del rapporto tra Consorzio e consorziati. In particolare, si chiede se sia corretto – all'atto dell'emissione della fattura nei confronti delle ditte consorziate per un ammontare complessivo pari ai costi sostenuti (affitto dei locali, utenze varie, spese per il personale, ecc.) – tenere conto del regime IVA (imponibile, esente, fuori campo) proprio della spesa oggetto del riaddebito medesimo.

Soluzione prospettata

L'istante ritiene che, all'atto del riaddebito pro quota dei costi ai consorziati, i costi medesimi debbano mantenere – ai fini IVA – il medesimo regime impositivo cui sono stati assoggettati dal fornitore nei confronti del Consorzio. Così, ad esempio, «il costo del personale (segretaria), così come il canone di locazione da privato che risultano esclusi da IVA in capo al Consorzio, manterranno il titolo di esclusione da IVA al momento della fatturazione-riaddebito mensile dei costi stessi ai singoli Promotori finanziari consorziati».

L'istante ritiene anche che l'IVA a credito risultante dalle fatture di acquisto sia pienamente detraibile per il Consorzio: in definitiva, essendo l'imposta a credito esattamente corrispondente a quella addebitata ai Consorziati, l'IVA avrà complessivamente un effetto neutrale in capo al Consorzio.

Parere dell'Agenzia

Dall'analisi congiunta dell'istanza e della documentazione ad essa allegata, si evince che il Consorzio «ha per oggetto l'applicazione delle direttive e degli indirizzi strategici emanati dal Consorzio Gamma, al quale partecipa mediante la costituzione di un'organizzazione comune ai consorziati per l'acquisizione, la gestione e l'uso di immobili, uffici, locali e spazi comuni ove questi ultimi possano esercitare l'attività di promotori finanziari e produttori assicurativi di Banca Beta S.p.A.; nonché la prestazione di tutti gli altri servizi e/o attività strumentali ovvero connesse all'attività sopra indicata, tra i quali oltre a tutte le operazioni mobiliari, immobiliari e finanziarie .... ed anche attività di archiviazione, segreterie e tenuta contabilità....» (Art. 3 dell'Atto costitutivo).

L'art. 15 dello Statuto, inoltre, chiarisce che le spese di funzionamento generale (definite «Contributi di Gestione») sono destinate ad essere coperte dai partecipanti sulla base di particolari criteri definiti nel Regolamento. In particolare, l'importo del contributo è determinato:

1) annualmente, sulla base di un bilancio preventivo di spesa approvato all'inizio di ciascun esercizio. Qualora i contributi versati in corso d'anno si rivelassero insufficienti a coprire le spese effettivamente sostenute (risultanti dal bilancio consuntivo), il Consiglio di Amministrazione provvede a determinare il conguaglio che ciascun consorziato deve versare con riferimento all'esercizio appena concluso;

2) parametrando il contributo dovuto da ciascuna categoria di consorziati al contributo massimo richiesto alla categoria dei Promotori finanziari Manager.

Dagli elementi sopra esposti sembra desumersi che l'attività del Consorzio consiste nell'acquisire beni o servizi dai propri fornitori, allo scopo di offrire ai consorziati un servizio di supporto logistico ed amministrativo per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale di ciascuno di essi; il Consorzio sembra organizzare e prestare, nei confronti dei propri consorziati, un servizio complesso e strutturato che esula dal semplice ribaltamento dei costi dei singoli beni o servizi acquistati dal Consorzio medesimo (ad esempio utenze telefoniche, elettriche, affitto dei locali, ecc.).

Al riguardo, si osserva che i suddetti elementi non consentono di dare soluzione univoca al quesito posto nell'istanza. Ciò, invero, richiederebbe valutazioni di fatto concernenti la concreta modalità di svolgimento dell'attività e la reale conformazione dei rapporti giuridici instaurati tra le parti, non ascrivibili alle competenze esercitabili dall'Agenzia in sede di interpello, quale istituto volto alla delimitazione della portata e dell'ambito operativo delle norme tributarie.

Si osserva, tuttavia, che in linea di massima non sembra possibile ricondurre alcuni dei servizi prestati dal Consorzio, quali l'acquisizione della disponibilità dell'immobile adibito ad ufficio e delle prestazioni di lavoro dipendente, tra le prestazioni di mandato senza rappresentanza di cui all'art. 3, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; detti servizi non si caratterizzano, infatti, per l'incarico conferito al mandatario di acquisire presso un terzo uno specifico servizio i cui effetti giuridici si riverberano nella sfera giuridica del mandante, circostanza, questa, che non potrebbe ricorrere nelle ipotesi sopra indicate data l'evidente non riferibilità delle stesse ai «mandanti».

Resta inteso che, a fronte delle prestazioni rese senza rappresentanza ai consorziati, deve ritenersi che i contributi di gestione versati da ciascuno di questi, quali corrispettivi di una prestazione di servizi, sono rilevanti ai fini dell'IVA ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. n. 633 del 1972, e il relativo momento di effettuazione sarà da individuare, trattandosi di prestazioni di servizi, nel momento del pagamento dei «contributi» o, se anteriore, nel momento dell'emissione delle fatture, ai sensi del successivo art. 6 del D.P.R. n. 633, del 1972.

È infine da precisare che, ponendo in essere operazioni imponibili, il Consorzio sarà legittimato alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti effettuati, purché – beninteso – non ponga in essere altre operazioni limitanti l'esercizio del diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 19, comma 2 e seguenti, del D.P.R. n. 633 ovvero non si tratti di acquisti per i quali sussistano limiti oggettivi alla detrazione (quali quelli di cui al successivo articolo 19-*bis*1).

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale ..., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Ris. 23 luglio 2007, n. 177 – *Istanza di interpello - Detraibilità ai fini dell'IVA dei costi sostenuti relativamente ad aeromobili - Art. 19-bis1, comma 1, lettera a) - Alfa S.r.l.*

La Direzione Regionale ... ha trasmesso un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dalla Alfa S.r.l., concernente l'esatta applicazione dell'art. 19-*bis*1, comma 1, lettera *a)*, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Quesito

La Alfa S.r.l. (di seguito, in breve, la «Società»), dichiara di svolgere l'attività di rappresentante di commercio.

Più precisamente, per conto della Società Francese Beta s.a., l'istante promuove la conclusione di contratti di vendita di aeromobili nei confronti di clienti con sede in Italia.

Per lo svolgimento della propria attività, la Società intende acquistare un aeromobile che sarà utilizzato, quale bene strumentale, dai dirigenti e da altri dipendenti della stessa sia per recarsi agevolmente presso i propri clienti (attuali o potenziali), sia per svolgere le mansioni attinenti all'esercizio della propria attività di impresa.

Tutto ciò premesso, l'istante chiede di conoscere, ai sensi dell'art. 19-*bis*1, comma 1, lettera *a)* del D.P.R. n. 633 del 1972, il corretto trattamento tributario in ordine alla detraibilità dell'IVA assolta sull'acquisto dell'aeromobile in esame, nonché in relazione alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'art. 16, a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative al predetto cespite, oltre ai costi sostenuti per l'acquisto di carburanti e lubrificanti destinati allo stesso bene.

Soluzione prospettata

La lettera *a)*, comma 1, dell'art. 19-*bis*1 del citato D.P.R. IVA, stabilisce che «l'imposta relativa all'acquisto o alla importazione di aeromobili e di autoveicoli di cui alla lettera *e)* dell'allegata tabella B, quale ne sia la cilindrata, e dei relativi componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'art. 16 ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, è ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa ed in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni».

In considerazione della menzionata previsione normativa (nonché delle indicazioni fornite in materia dalla prassi ufficiale), l'istante fa presente che, in linea di principio, non potrebbe esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA relativa all'acquisto dell'aeromobile in esame, in quanto quest'ultimo:

– né forma oggetto dell'attività propria dell'impresa (oggetto dell'attività d'impresa, infatti, è non l'acquisto e la rivendita di aeromobili, bensì l'intermediazione commerciale di macchinari ed impianti e l'elicottero da acquistare non sarebbe destinato alla rivendita, costituendo un bene strumentale);
– né risulta utilizzato esclusivamente come bene strumentale nell'attività propria dell'impresa stessa. Al riguardo l'istante ricorda l'interpretazione fornita nelle circolari n. 37 del 13 febbraio 1997 e n. 48 del 10 febbraio 1998 secondo cui si considerano «utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa» i veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (rientrano, ad esempio, nella fattispecie in esame le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo e alla navigazione). Applicando tale linea interpretativa alla fattispecie *de qua*, l'elicottero in esame non si può qualificare quale bene utilizzato in modo strumentale all'attività di impresa (in senso conforme alla nozione di «strumentalità» esplicitata nelle predette pronunce), atteso che l'attività della Società può essere svolta anche in assenza dello stesso bene.

Ciò posto, l'istante è dell'avviso che la norma limitativa di cui all'art. 19-*bis*1, comma 1, lettera *a)* del D.P.R. n. 633 del 1972, possa essere disapplicata a seguito della recente sentenza del 14 settembre 2006, della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (C-228/05), nella quale, nel precisare che la detraibilità dell'IVA deve essere ammessa nella misura in cui i beni e i servizi sono stati impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta, avrebbe esplicitato un principio generale valido per tutti i beni strumentali all'attività, fra cui rientrano anche gli aeromobili utilizzati nell'esercizio di impresa.

In ottemperanza ai principi evidenziati dalla Corte di Giustizia, l'istante ritiene di poter detrarre l'IVA relativa agli aeromobili, nonché alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'art. 16 del D.P.R. IVA ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, oltre ai costi relativi ai carburanti e lubrificanti, nella misura in cui tali beni siano impiegati ai fini del compimento di operazioni soggette ad imposta. La norma relativa agli aeromobili, infatti, benché non sottoposta specificatamente all'esame della Corte nel corso del menzionato giudizio (essendo la relativa controversia incentrata sull'incompatibilità comunitaria della normativa italiana sul divieto di detrazione dell'IVA sulle autovetture), sarebbe ad avviso dell'istante, ugualmente contraria al diritto comunitario, dovendo, pertanto, essere disapplicata al pari di quella relativa agli autoveicoli (oggetto del giudizio di condanna dell'Alta Corte Europea).

Ai fini della individuazione della percentuale di effettivo utilizzo dell'aeromobile nell'attività di impresa la Società fa presente che tale riscontro risulterebbe particolarmente agevole relativamente al cespite in esame, atteso che i voli sono sottoposti al controllo delle autorità aeronautiche e che risultano dai registri di volo specificamente previsti dal codice della navigazione aerea.

In proposito l'istante provvede a precisare che qualora l'aeromobile dovesse essere utilizzato per viaggi o trasporti non attinenti l'attività d'impresa, la detrazione dell'IVA assolta sul relativo acquisto sarebbe rettificata in misura proporzionale.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

In via preliminare si osserva che con la sentenza della Corte di Giustizia europea del 14 settembre 2006 (causa C-228/05), è stata sancita l'incompatibilità con il diritto comunitario della disciplina nazionale in materia di IVA, nella parte in cui (art. 19-*bis*1, comma 1, lettera *c)*, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) preclude il diritto alla detrazione dell'IVA relativa all'acquisto o alla importazione di ciclomotori, di motocicli e di autovetture ed autoveicoli indicati nell'art. 54, lettere *a)* e *c)*, del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 258, non compresi nell'allegata tabella B e non adibiti ad uso pubblico, che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa.

A seguito della menzionata pronuncia, è stato emanato il decreto legge 15 settembre 2006, n. 258 che all'art. 1, comma 2-*bis*, ha previsto la disapplicazione della disciplina di cui all'art. 19-*bis*1, comma 1, lettera *c)*, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella parte in cui stabiliva per i veicoli a motore ivi contemplati «che non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa» il divieto di detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto e sulla gestione dei medesimi.

Tale (illegittima) restrizione contenuta nella previgente norma, non trovava, tuttavia, applicazione nella specifica ipotesi di acquisto di tali beni da parte degli agenti di commercio per i quali anche nel novellato comma 1, lettera *c)*, dell'articolo 19-*bis*1, continua ad essere previsto il principio di detrazione totale del tributo dagli stessi assolto sull'acquisto degli autoveicoli ivi contemplati.

La *ratio* del peculiare regime di detraibilità riservato agli agenti ed ai rappresentanti di commercio (da ultimo, ribadita nella risoluzione del 13 febbraio 2003, n. 34/E) risiede nella presunzione di «strumentalità» naturalmente sussistente rispetto a tali mezzi di trasporto a motore, quando essi vengono impiegati dagli agenti (e rappresentanti) di commercio nello svolgimento delle proprie attività caratteristiche di agenzia o rappresentanza di commercio.

Al riguardo, giova ricordare come nella menzionata pronuncia sia stato ulteriormente chia-

rito che tale considerazione è valida anche nella particolare ipotesi in cui le attività in questione sono svolte in forma collettiva.

Ciò posto, in conseguenza della citata sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, il legislatore nazionale ha provveduto a modificare esclusivamente la norma interna oggetto di condanna (art. 19-*bis*1, comma 1, lettera *c)*, D.P.R. n. 633 del 1972, concernente il regime di detrazione dell'IVA assolta sugli autoveicoli) e non anche la disposizione di cui alla precedente lettera *a)*, del comma 1 della medesima disposizione, concernente il regime di detrazione dell'IVA assolta sugli aeromobili.

Ne consegue che nelle ipotesi di acquisto di un aeromobile, ai fini della detrazione dell'IVA, valgono le regole contenute al comma 1, lettera *a)*, dell'articolo 19-*bis*1, in applicazione delle quali la detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto non è ammessa, tranne che nella particolare ipotesi in cui lo stesso bene:

– formi oggetto dell'attività propria dell'impresa;
– sia destinato ad essere esclusivamente utilizzato come strumentale nell'attività propria di impresa.

La disposizione da ultimo menzionata stabilisce, in ogni caso, la preclusione del diritto di esercitare la detrazione a carico degli esercenti arti e professioni.

In considerazione del fatto che l'istante dichiara di svolgere l'attività di agente di commercio, è necessario, peraltro, formulare le seguenti osservazioni.

La menzionata lettera *a)*, comma 1, dell'art. 19-*bis*1, del D.P.R. n. 633 del 1972, diversamente dalla lettera *c)*, comma 1, della medesima disposizione (anche nelle versioni precedenti alla ricordata novella legislativa), non contempla alcuna specifica previsione agevolativa a favore degli agenti e dei rappresentanti di commercio (che, nel presupposto di un naturale «utilizzo strumentale» degli autoveicoli dagli stessi impiegati nell'esercizio delle rispettive imprese, permetta la detrazione integrale dell'IVA assolta sull'acquisto degli stessi).

Con specifico riferimento alla detraibilità dell'IVA assolta in relazione agli acquisti di aeromobili, pertanto, non assume alcuna rilevanza la circostanza per cui l'acquirente sia un agente o un rappresentante di commercio: ne consegue che i menzionati soggetti subiranno la limitazione alla detraibilità dell'IVA assolta sulle spese sostenute per gli aeromobili secondo la generale previsione di cui alla menzionata lettera *a)* del comma 1 dell'articolo 19-*bis*1.

La citata disposizione, come ricordato, consente l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA sull'acquisto di un aeromobile soltanto se lo stesso forma oggetto dell'attività propria dell'impresa o risulta strumentale alla stessa (*rectius*, è destinato ad essere esclusivamente utilizzato come strumentale nell'attività propria dell'impresa). La valenza di tale ultima considerazione trova conferma nell'interpretazione fornita nelle circolari n. 37 del 13 febbraio 1997 e n. 48 del 10 febbraio 1998, in base alla quale, si considerano «utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa» quei veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (quali, ad esempio, gli aeromobili da turismo).

Alla luce delle considerazioni suesposte, e tenendo conto della circostanza secondo cui l'aeromobile in questione, come peraltro dichiarato dall'istante, non forma né oggetto dell'attività propria dell'impresa (che opera quale mero intermediario per la promozione di contratti di vendita), né tanto meno può qualificarsi tra i cespiti «strumentali» alla attività propria di impresa (secondo la nozione di «strumentalità» affermata nelle circolari n. 37 del 1997, n. 48 del 1998 e, da ultimo, n. 1 del 2007), si ritiene che la Società non possa detrarre l'IVA assolta a monte sull'acquisto dell'aeromobile, né quella relativa alle prestazioni di servizi di cui al terzo comma dell'art. 16 del D.P.R. IVA ed a quelle di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative al bene stesso.

Inoltre, per effetto della previsione contenuta nella successiva lettera *d)* del comma 1 dello stesso articolo 19-*bis*1, secondo cui «l'imposta relativa all'acquisto o alla importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad (...) aeromobili, (...) è ammessa in detrazione se è ammessa in

detrazione l'imposta relativa all'acquisto, alla importazione o alla acquisizione mediante contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili di detti (...) aeromobili», nella fattispecie in esame, essendo indetraibile l'IVA assolta sull'acquisto dell'aeromobile, risulterà conseguentemente indetraibile anche l'imposta assolta sulle spese di acquisto dei carburanti e lubrificanti destinati allo stesso bene.

Da ultimo, si osserva come a sostegno della soluzione prospettata dall'istante non possano, in ogni caso, essere richiamate le conclusioni raggiunte nella menzionata sentenza della Corte di Giustizia europea che ha sancito l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario della normativa interna disponente limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti degli autoveicoli aziendali.

Il principio enunciato nella ricordata sentenza esplica, infatti, efficacia con esclusivo riferimento alla normativa nazionale oggetto di controversia e non può valere anche per la diversa fattispecie di acquisto di aeromobili.

Al riguardo si osserva ulteriormente che le limitazioni, previste dall'ordinamento interno, alla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisiti di aeromobili e di autovetture traevano origine da distinte deroghe specificamente ammesse dalla sesta direttiva comunitaria in materia di IVA e, più precisamente:

– relativamente alle limitazioni alla detraibilità dell'IVA relativa agli aeromobili, dalla deroga prevista dall'*ex* art. 17, paragrafo 6, della VI Direttiva n. 77/388/CEE (ora art. 176 della Direttiva n. 112/2006/CE del 28 dicembre 2006), trattandosi di un regime limitativo già esistente alla data del 1° gennaio 1979;
– relativamente alle limitazioni alla detraibilità dell'IVA relativa agli autoveicoli, dalla deroga prevista dall'*ex* art. 17, paragrafo 7, della VI Direttiva n. 77/388/CEE (ora art. 177 della Direttiva n. 112/2006/CE del 28 dicembre 2006), trattandosi di regime limitativo instaurato successivamente alla data del 1° gennaio 1979 per motivi congiunturali.

Pertanto, la scrivente non condivide la soluzione avanzata dall'istante in merito alla possibilità che la norma di cui all'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettera *a)* del D.P.R. IVA, possa essere disapplicata a seguito della sentenza della Corte di Giustizia europea del 14 settembre 2006 (causa C-228/05), atteso che quest'ultima si riferisce specificamente ed esclusivamente ad un regime di indetraibilità instaurato, per motivi congiunturali, ai sensi dell'*ex* art. 17, paragrafo 7 della VI Direttiva n. 77/388/CEE (art. 177 della Direttiva n. 112/2006/CE del 28 dicembre 2006).

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione regionale ..., è resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Ris. 24 luglio 2007, n. 183 – *Integrazione della risposta riguardante l'interpello n. ... - Risoluzione 18 aprile 2007, n. 72 - N. 103) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*

Con la risoluzione 18 aprile 2007, n. 72 è stato affermato che, in assenza di preventiva approvazione da parte della Commissione Europea, ai sensi dell'art. 88, par. 3, del Trattato UE alle forniture di «energia elettrica per il funzionamento degli impianti irrigui, di sollevamento e di scolo delle acque, utilizzati dai consorzi di bonifica e di irrigazione» – di cui al n. 103) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – doveva essere applicata l'aliquota IVA ordinaria fissata nella misura del 20%.

Ciò in quanto la misura agevolativa del 10% prevista dal citato n. 103) non era stata ancora oggetto di autorizzazione, da parte della Commissione Europea, ai fini della compatibilità con il Trattato UE in materia di aiuti di Stato, secondo la procedura prevista dal relativo art. 88, paragrafo 3.

Tale autorizzazione era stata prevista come condizione per l'applicazione della misura fiscale in esame dall'art. 1, comma 42 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, che aveva modificato il menzionato n. 103) della Tabella A, Parte III, prevedendo l'aliquota al 10% in favore delle suddette forniture.

A seguito di notifica alla Commissione Europea è stata da tale organismo comunitario valutata la compatibilità dell'agevolazione in esame con la Direttiva 112/2006/CE sull'IVA e con le disposizioni del Trattato UE riguardanti gli aiuti di Stato.

Con riferimento ai profili IVA la Commissione Europea, con decisione del 30 aprile 2007, n. C (2007)1823, ha autorizzato la misura agevolativa in esame in considerazione dell'assenza di possibili rischi di distorsione concorrenziale, come richiesto dall'art. 102 della citata Direttiva in relazione alla previsione di aliquote ridotte in favore delle forniture di gas naturale, di elettricità e di teleriscaldamento.

In relazione alla valutazione della compatibilità della misura fiscale in esame con la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato, la Commissione Europea, con decisione del 19 giugno 2007, n. C (2007)3097, ha concluso che «la misura notificata non costituisce aiuto».

Considerato che in base a quanto sostenuto dalla Commissione la misura stessa non rientra tra gli aiuti di Stato di cui all'art. 87 del Trattato UE, non si è resa necessaria alcuna autorizzazione secondo la procedura prevista dal successivo art. 88 dello stesso Trattato.

Conseguentemente, l'operatività della norma interna non è subordinata ad alcuna approvazione da parte dell'esecutivo comunitario e la previsione della condizione è da intendersi adottata dal legislatore nazionale in via del tutto cautelativa.

Ciò posto si ritiene che l'aliquota IVA al 10% sulle forniture in esame possa trovare applicazione a decorrere fin dall'entrata in vigore della citata legge n. 266 del 2005.

La risposta di cui alla presente nota viene trasmessa per conoscenza anche alla Direzione Regionale ...

Ris. 6 giugno 2008, n. 230/E – *Interpello ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212/2000 n. 954-173/2008 - Incentivi fiscali alle operazioni di aggregazione aziendale - Art. 1, commi 242-249, legge 27 dicembre 2006, n. 296*

Quesito

Le società «Alfa S.r.l.» (di seguito Alfa) e «Beta Service S.r.l.» (di seguito Beta) operano nel settore delle pulizie civili e industriali.

La compagine sociale di Alfa è costituita dai seguenti soci (persone fisiche): X, con una quota di partecipazione pari al 95% del capitale sociale, e Y, fratello del socio di maggioranza, con una quota pari al 5% del capitale stesso.

Il capitale sociale di Beta risulta, invece, ripartito tra i seguenti soci (persone fisiche): A, con una quota di partecipazione pari al 95% del capitale sociale, e B, figlio del socio di maggioranza, con una quota pari al 5% del capitale stesso.

L'operazione di aggregazione aziendale verrà posta in essere con le modalità di seguito riportate.

La Alfa possiede un immobile ad uso ufficio (categoria catastale A10), attualmente utilizzato come sede amministrativa della società, che non intende apportare nell'iniziativa di aggregazione con Beta. Pertanto verrà preliminarmente posta in essere un'operazione di scissione parziale proporzionale con costituzione di una nuova società beneficiaria in accomandita semplice («Alfa Immobiliare»), la cui compagine sociale sarà costituita dagli attuali soci di Alfa, con le medesime percentuali di partecipazione al capitale sociale. Nessuna ulteriore operazione verrà posta in essere dalla società beneficiaria di nuova costituzione, né è prevista la cessione delle quote sociali da parte dei futuri soci della medesima.

La Beta possiede, a sua volta, un immobile ad uso magazzino (categoria catastale C2) impiegato per lo stoccaggio di macchinari di pulizia e materiali di consumo, che non intende apportare nell'iniziativa di aggregazione con Alfa. Pertanto verrà, in maniera speculare, posta in essere un'operazione di scissione parziale proporzionale con costituzione di una nuova società beneficiaria in accomandita semplice («Beta Immobiliare»), la cui compagine sociale sarà costituita dagli attuali soci di Beta, con le medesime percentuali di partecipazione al capitale sociale. Nessuna ulteriore operazione verrà posta in essere dalla società beneficiaria di nuova costituzione, né è prevista la cessione delle quote sociali da parte dei futuri soci della medesima.

Le due società, successivamente, procederanno ad effettuare un'operazione di fusione «*propria*», con costituzione di una nuova società a responsabilità limitata, nella quale confluiranno tutte le attività e le passività relative all'esercizio dell'attività di pulizie civili e industriali (gli effetti contabili e fiscali della fusione saranno retrodatati al 1° gennaio 2008).

Con apposita relazione di stima, verrà stabilito il valore effettivo dei soggetti partecipanti all'operazione di fusione, necessario per la quantificazione dell'aumento di capitale sociale e del sovrapprezzo della società risultante dall'operazione straordinaria e, conseguentemente, dell'entità del disavanzo da concambio.

Una valutazione preliminare effettuata dagli amministratori delle società istanti individua, per i due soggetti partecipanti all'aggregazione, i seguenti valori, riferibili alla data di effettuazione dell'operazione:

– patrimonio netto stimato di Alfa: euro 1.015.000 (patrimonio netto contabile: euro 156.000);
– patrimonio netto stimato di Beta: euro 1.250.000 (patrimonio netto contabile: euro 234.000).

Il rapporto di cambio determinato sulla base dei predetti valori comporterà l'assegnazione ai soci di Beta di una quota pari a circa il 60% del capitale sociale del nuovo soggetto risultante dall'aggregazione, mentre il restante 40% verrà attribuito ai soci di Alfa.

Il disavanzo da concambio emergente dalla prospettata operazione (stimato pari a circa euro 1.875.000) sarà imputato quasi integralmente alla voce «avviamento», e per l'eventuale residuo ad alcune attrezzature tecniche.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Le società istanti ritengono che siano rispettate tutte le condizioni previste dalla legge per il riconoscimento del beneficio fiscale di cui all'art. 1, commi da 242 a 249, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. «bonus aggregazioni»), per i motivi di seguito elencati.

La società risultante dall'operazione di aggregazione (fusione propria) sarà una società a responsabilità limitata, rientrante pertanto tra i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera *a)*, del T.U.I.R. (come previsto dall'art. 1, comma 242, della menzionata legge) «*e avrà la sede legale e operativa nel territorio dello Stato continuando ad operare prevalentemente nella provincia di Vicenza*».

Le imprese partecipanti all'operazione straordinaria sono operative da almeno due anni («*entrambe sono state costituite oltre 15 anni fa e svolgono effettiva attività di servizio rispettivamente fin dal 1989 e dal 1991*»). A tal proposito l'istante allega copia delle visure camerali e dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2006 delle due società.

Le stesse imprese non fanno parte del medesimo gruppo societario, non sono controllate né direttamente, né indirettamente dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359 del codice civile e non sono legate da alcun rapporto partecipativo. Tra i soci di Alfa e quelli di Beta, inoltre, non esistono vincoli di parentela.

L'istante precisa, infine, che le condizioni sopra illustrate «*sussistono per entrambi ininterrottamente dal biennio precedente all'operazione di aggregazione che verrà posta in essere*».

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Le disposizioni di cui all'art. 1, commi da 242 a 249 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), prevedono, al ricorrere di particolari condizioni e limitatamente alle operazioni effettuate nel biennio 2007-2008, il riconoscimento fiscale gratuito, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro, del disavanzo da concambio che emerge da operazioni di fusione e di scissione nonché del maggior valore iscritto dalla società conferitaria in ipotesi di conferimento di azienda effettuato ai sensi dell'art. 176 del T.U.I.R.

La *ratio* delle suddette disposizioni, che derogano, in presenza di determinati requisiti oggettivi e soggettivi, al più generale principio di neutralità fiscale, tipico delle operazioni straordinarie, è riconducibile alla volontà del legislatore di favorire i processi di aggregazione aziendale e di incentivare la crescita dimensionale delle imprese italiane, necessaria per poter meglio competere in un mercato sempre più competitivo a livello nazionale ed internazionale.

Per le operazioni di fusione, in particolare, in deroga alla neutralità sancita dall'art. 172 del T.U.I.R., il beneficio si sostanzia nel riconoscimento ai fini fiscali, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro, del valore di avviamento e di quello attribuito ai beni strumentali materiali e immateriali per effetto della imputazione in bilancio – secondo corretti principi contabili – del disavanzo da concambio.

La concessione del beneficio fiscale è subordinata alla presentazione di una apposita istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, nella quale il contribuente dimostri la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge per fruire del suddetto regime agevolativo. Più in particolare, occorre dimostrare la sussistenza dei seguenti requisiti:

1) *requisito soggettivo*: il soggetto risultante dall'operazione straordinaria deve assumere la forma giuridica di società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperativa e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;

2) *requisito oggettivo*: il processo di aggregazione aziendale deve necessariamente realizzarsi mediante le operazioni straordinarie di fusione, di scissione e di conferimento di azienda effettuato ai sensi dell'art. 176 del T.U.I.R.;

3) *requisito temporale*: le descritte operazioni straordinarie devono essere effettuate nel corso degli anni 2007 e 2008;

4) *requisito dell'operatività*: le imprese che partecipano all'operazione straordinaria devono

essere operative da almeno due anni, nel senso che devono aver esercitato un'effettiva attività imprenditoriale nel biennio antecedente quello di efficacia giuridica dell'operazione straordinaria di aggregazione aziendale;

5) *requisito dell'indipendenza*: le società partecipanti all'operazione straordinaria non devono appartenere al medesimo gruppo societario, né essere legate tra loro da un rapporto di partecipazione, né controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359 del codice civile;

6) *requisito dell'«anzianità» delle condizioni*: è necessario che le imprese che partecipano all'operazione di aggregazione aziendale «*si trovino o si siano trovate ininterrottamente, nei due anni precedenti l'operazione, nelle condizioni che consentono il riconoscimento fiscale di cui ai commi 242 e 243*».

Nel caso descritto, la società risultante dalla fusione rispetta il *requisito soggettivo* (punto *sub* 1) previsto dalla norma, dal momento che presenta la forma giuridica di società a responsabilità limitata e, dunque, rientra tra i soggetti indicati nell'art. 73, comma 1, lettera *a)*, del T.U.I.R.

La circostanza, inoltre, che il descritto processo di aggregazione aziendale si realizzi mediante un'operazione di fusione, disciplinata, ai fini fiscali, dall'art. 172 del T.U.I.R., la cui data di efficacia giuridica ricada presumibilmente nell'esercizio 2008 (desumibile dal fatto che «*gli effetti contabili e fiscali della fusione saranno retrodatati al 1° gennaio 2008*»), comporta, altresì, il rispetto sia del *requisito oggettivo* che del *requisito temporale*, di cui rispettivamente ai punti *sub* 2 e 3.

Con riferimento al *requisito dell'operatività da almeno due anni*, di cui al punto *sub* 4, le società istanti hanno dimostrato di essere operative negli esercizi 2006 e 2007, producendo copia dei rispettivi bilanci (dai quali, peraltro, risulta che la Alfa impiegava mediamente 151 unità negli esercizi 2005 e 2006, con «costi per il personale» che sono passati da euro 1.015.366 nel 2006 ad euro 1.172.212 nel 2007, mentre la Beta, nel medesimo biennio 2005/2006, impiegava mediamente 155 unità, con «costi per il personale» che sono passati da euro 1.825.788 nel 2006 ad euro 1.721.840 nel 2007).

Dai dati in possesso dell'Amministrazione finanziaria (dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta antecedenti quello di effettuazione della fusione) risulta, inoltre, che i soggetti partecipanti all'operazione straordinaria sono società operative anche ai sensi dell'art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Con riferimento, poi, al *requisito dell'indipendenza* (punto *sub* 5), le società hanno dichiarato di non fare parte del medesimo gruppo societario, di non essere controllate né direttamente, né indirettamente dallo stesso soggetto ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, di non essere legate da alcun rapporto partecipativo e che tra i soci di Alfa e quelli di Beta non esiste alcun vincolo di parentela.

Dalla documentazione allegata all'istanza emerge, inoltre, che entrambe le società fanno parte dal 2003, insieme ad altre imprese, di un consorzio con attività esterna (Gamma servizi), nel quale la Alfa detiene una quota del 25 per cento e la Beta una quota del 30 per cento.

Occorre, tuttavia, osservare che la partecipazione delle due società al consorzio non può configurare una causa ostativa all'ottenimento del beneficio fiscale in oggetto.

Il comma 244 dell'art.1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, infatti, con riferimento al requisito dell'indipendenza, prevede che sono escluse dall'agevolazione le aggregazioni aziendali alle quali partecipano soggetti «*legati tra loro da un rapporto di partecipazione*».

Nel caso specifico tra i due soggetti istanti non esiste un vincolo partecipativo, bensì un rapporto contrattuale, derivante dalla partecipazione al medesimo consorzio (regolato dagli artt. 2602 e seguenti del codice civile).

Né, tanto meno, l'operazione di fusione prospettata può configurarsi come una semplice «formalizzazione» di una situazione di fatto già esistente in cui le due entità operano – per effetto della partecipazione al consorzio – sostanzialmente in maniera aggregata, in quanto i due

soggetti svolgono la propria attività all'interno delle rispettive aziende, delegando solo la fase «commerciale» dell'impresa al consorzio, il quale si pone come interfaccia tra i singoli consorziati ed i terzi e può anche assumere obbligazioni nei confronti dei terzi per conto dei consorziati stessi.

In merito al *requisito dell'«anzianità» delle condizioni* (punto *sub* 6 dell'elenco sopra riportato), di cui all'art. 1, comma 245, della legge finanziaria 2007, le società partecipanti all'operazione di fusione hanno dichiarato che tutte le condizioni previste dalla normativa in oggetto «*sussistono per entrambi ininterrottamente dal biennio precedente all'operazione di aggregazione che verrà posta in essere*».

Le società istanti affermano, inoltre, che – sulla base delle valutazioni effettuate dai rispettivi organi amministrativi (non essendo ancora state redatte le apposite relazioni di stima) – dall'operazione straordinaria prospettata emergerà un disavanzo da concambio pari a circa euro 1.875.000 (che sarà imputato, quasi integralmente, alla voce «avviamento»), circostanza quest'ultima della quale si prende atto, con riserva di riscontro nelle opportune sedi accertative.

Sempre con riserva di riscontro nella competente sede di accertamento, si prende atto, infine, che la fusione prospettata ha per oggetto – come si desume nell'interpello – l'aggregazione di due complessi aziendali.

La scrivente ritiene, pertanto, sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi esaminati, assunti acriticamente nel presupposto della loro completezza, veridicità e concreta realizzazione, che nella fattispecie oggetto della presente istanza sussistano tutti i requisiti previsti dall'art. 1, commi da 242 a 245, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

La società risultante dalla fusione potrà, di conseguenza, applicare le disposizioni di cui all'art. 1, comma 242, della menzionata legge, secondo il quale «*si considera riconosciuto, ai fini fiscali, il valore di avviamento e quello attribuito ai beni strumentali materiali e immateriali, per effetto della imputazione in bilancio del disavanzo da concambio, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro*».

Per completezza espositiva, si rammenta che, ai sensi del comma 248 della citata legge, la società risultante dall'aggregazione «*che nei primi quattro periodi di imposta dalla effettuazione dell'operazione pone in essere ulteriori operazioni straordinarie, di cui al titolo III, capi III e IV, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero cede i beni iscritti o rivalutati ai sensi dei commi da 242 a 249, decade dall'agevolazione, fatta salva l'attivazione della procedura di cui all'articolo 37-*bis*, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*».

Si ribadisce, infine, che il presente parere è riferito esclusivamente al riscontro dei presupposti dell'agevolazione fiscale di cui alle citate disposizioni.

Resta, in particolare, impregiudicato, ogni ulteriore potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, volto a verificare se l'intera operazione rappresentata ed eventuali altri atti, fatti o negozi, non rappresentati dall'istante, si inseriscono in un più ampio disegno elusivo, pertanto censurabile.

Ris. 10 ottobre 2008, n. 380 – *Interpello ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212/2000 - Aliquote IVA n. 127-terdecies) e n. 127-quaterdecies), Tabella A, parte III, D.P.R. n. 633/1972 - Reverse-charge art. 17, sesto comma, D.P.R. n. 633/1972*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

Quesito

La Società ALFA Srl ha affidato in appalto ad una Associazione Temporanea d'Imprese (ATI) la realizzazione dei lavori di manutenzione straordinaria, restauro conservativo, consolidamento statico e adeguamento tecnologico di Palazzo ..., di sua proprietà.

L'ATI è costituita dalla società istante (BETA SpA), dalla GAMMA SpA, dalla DELTA SpA (che insieme si occuperanno dell'esecuzione materiale dei lavori di tipo edile) ed, infine, dalla EPSILON (che si occuperà dei lavori relativi agli impianti e fatturerà direttamente al Committente).

Successivamente alla stipula del contratto di appalto, la società istante, la GAMMA SpA e la DELTA SpA, hanno costituito la Società Consortile a Responsabilità Limitata ZETA.

La Società Consortile ZETA ha per oggetto lo svolgimento in forma unitaria dell'esecuzione dei lavori di manutenzione straordinaria, di restauro conservativo e consolidamento statico di Palazzo ... e ribalta tutti gli oneri e i costi da essa sostenuti per l'esecuzione dei lavori alle imprese socie consorziate proporzionalmente alla quota di capitale sociale da ciascuna di esse posseduta senza fatturare all'appaltante.

Le fatture nei confronti dell'appaltante saranno emesse dalle singole Società Consorziate.

Nell'esecuzione dei lavori la Società Consortile ZETA si avvarrà sia dell'opera di terzi fornitori che di quella delle Società Consorziate.

Tutto ciò premesso, la società istante chiede:

1) quale sia l'aliquota applicabile all'operazione di «ribaltamento», dalla Società Consortile ZETA alle proprie Società Consorziate, sia dei costi relativi a cessioni di beni e/o prestazioni di servizi attinenti all'esecuzione dell'opera, sia nel caso in cui si tratti di costi non direttamente connessi all'esecuzione dell'opera come ad esempio i servizi amministrativi, tecnici e legali, canoni di locazione, eventuali interessi passivi, imposte dell'esercizio e acquisto di cancelleria. In riferimento a tali operazioni, inoltre, si chiede altresì se debba essere applicato il regime del *reverse-charge* ai sensi dell'art. 17, sesto comma, lettera *a)* del D.P.R. n. 633 del 1972);

2) quale sia l'aliquota applicabile alle fatture emesse dai fornitori alla Società Consortile ZETA per l'acquisto di beni (escluse le materie prime e i semilavorati) e servizi attinenti la realizzazione dell'opera e se questi possano essere considerati prestazioni di servizi o beni utilizzati nella «*realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457*...» ai sensi del numero 127-*tredecies)* e *quaterdecies)*, Tabella A, parte III, del D.P.R. n. 633 del 1972;

3) se i servizi fatturati alla Società Consortile dalle Società Consorziate o fornitori terzi che svolgano un'attività edile compresa nella sezione F della tabella dei codici attività «ATECOFIN», sia applicabile il reverse-charge ai sensi dell'art. 17, sesto comma, lettera *a)*, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

A parere dell'istante, la Società ALFA Srl ha diritto all'applicazione dell'IVA agevolata del 10%, ai sensi del n. 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III del D.P.R. n. 633 del 1972.

Ciò premesso, in riferimento al primo quesito, riguardante l'aliquota IVA applicabile all'operazione di ribaltamento dei costi sostenuti dalla Società Consortile ZETA alle Società Consorziate, l'istante fa presente che l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello riguardante un caso analogo, concernente la realizzazione di linee di una rete ferroviaria (interpello n. ... del 2005), ha riconosciuto l'applicazione dell'IVA agevolata del 10% alle fatture di «ribaltamento» dei costi emesse dalla Società Consortile.

Pertanto, l'istante intende applicare l'aliquota del 10% anche alla fatturazione di «ribaltamento» dei costi dalla Società Consortile ZETA alle Società Consorziate.

Per quanto riguarda il secondo quesito relativo all'aliquota applicabile alle fatture emesse nei confronti della Società Consortile ZETA per l'acquisto di beni e servizi attinenti la realizzazione dell'opera, l'istante ritiene che:

- per gli acquisti di beni (escluse le materie prime e i semilavorati) effettuati dalla Società Consortile ZETA per la realizzazione di interventi di recupero sia applicabile l'aliquota del 10% ai sensi del n. 127-*terdecies)* della Tabella A, parte III, del D.P.R. n. 633 del 1972;
- per gli acquisti di servizi edili connessi all'appalto la Società Consortile ZETA debba ricevere fattura dai propri fornitori terzi con l'aliquota del 10% considerata la possibile estensione dell'aliquota agevolata ai contratti di subappalto;
- anche le prestazioni svolte dalle Società Consorziate in favore della Società Consortile ZETA devono essere assoggettate ad IVA del 10% quando consistono in vere e proprie prestazioni edili, mentre le prestazioni elencate nell'art. 8 della scrittura privata tra GAMMA SpA e alla DELTA SpA e BETA SpA allegata all'istanza (direzione tecnica, amministrazione e controllo di gestione) devono essere assoggettate all'aliquota del 20%.

Infine, per quanto concerne il quesito sub 3) riguardante l'applicazione del regime del *reverse-charge* di cui all'art. 17, sesto comma, lettera *a)*, del D.P.R. n. 633 del 1972 ai servizi fatturati alla Società Consortile ZETA dalle Società Consorziate o da terzi, che svolgano un'attività edile compresa nella sezione F della tabella «ATECOFIN», l'istante ritiene che le fatture emesse dai fornitori terzi debbano essere assoggettate al regime del *reverse-charge*, in quanto emesse in relazione a rapporti di subappalto.

Dubbi, invece, sorgono per quanto riguarda le fatture emesse dalle Società Consorziate alla Società Consortile ZETA.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Il contratto di appalto per l'esecuzione dei lavori di manutenzione straordinaria, restauro conservativo, consolidamento statico e adeguamento tecnologico di palazzo ..., di proprietà della Società ALFA Srl, è stato stipulato tra la medesima società e la GAMMA SpA in qualità di Impresa-Capogruppo mandataria dell'Associazione Temporanea di Imprese.

Successivamente al suddetto contratto di appalto, le tre società facenti parte dell'ATI che si occuperanno dell'esecuzione materiale dei lavori di tipo edile (GAMMA SpA, DELTA SpA e la società istante), hanno convenuto di creare una Società Consortile denominata «Società Consortile a Responsabilità Limitata ZETA».

Come si evince dallo Statuto allegato all'istanza la Società Consortile ZETA ha per oggetto lo svolgimento in forma unitaria dell'attività oggetto del contratto di appalto (esecuzione dei lavori di manutenzione straordinaria, restauro conservativo e consolidamento statico di Palazzo ..., aggiudicati alle imprese socie consorziate).

Nel medesimo Statuto è stabilito che la Società Consortile ZETA provvederà ad addebitare tutti gli oneri e i costi da essa sostenuti per l'esecuzione dell'opera alle Società Consorziate proporzionalmente alla quota di capitale sociale da ciascuna di esse posseduta.

Premesso il sopra descritto assetto giuridico dei diversi rapporti, con riferimento ai quesiti posti la scrivente rappresenta quanto segue.

1) Fase del ribaltamento dei costi - Aliquota IVA applicabile

Per quanto concerne l'aliquota applicabile in relazione al "ribaltamento" degli oneri e dei costi operato dalla Società Consortile ZETA nei confronti delle Società Consorziate si fa presente che la scrivente ha già fornito alcuni chiarimenti con la risoluzione n. 229 del 21 agosto 2007 e, successivamente, con la risoluzione n. 287 dell'11 ottobre 2007.

In tali risoluzioni è stato precisato che «*al fine di individuare il trattamento IVA delle somme*

addebitate da una società consortile ai propri consorziati, occorre valutare se il rapporto giuridico, cui imputare le prestazioni rese dalla prima verso i secondi, sia riconducibile ad un contratto di mandato senza rappresentanza, ovvero ad una più generica obbligazione di fare. Nel primo caso ai sensi dell'art. 3, comma 3, terzo periodo, del decreto IVA si rende applicabile lo stesso trattamento fiscale applicato nel rapporto tra mandatario e terzo».

Invece, in relazione al caso in cui il rapporto giuridico abbia ad oggetto l'incarico di realizzare un'opera o prestare un servizio la predetta risoluzione n. 229 del 2007, richiamando la circolare n. 19 del 2001, ha chiarito che si rende applicabile l'aliquota propria dell'appalto avente ad oggetto la realizzazione dell'intervento edilizio complessivo.

La Società Consortile in tale ipotesi, opera alla stregua di un subappaltatore, ragion per cui applicherà la stessa aliquota IVA prevista in relazione all'appalto principale.

Per quanto riguarda l'applicazione del meccanismo del *reverse-charge* nel rapporto tra la Società Consortile e le Società Consorziate in sede di «ribaltamento» dei costi e degli oneri dalla prima sostenuti, si rammenta che la circolare n. 37 del 29 dicembre 2006 ha chiarito, ai soli fini del *reverse-charge*, che «*i rapporti posti in essere all'interno dei consorzi e delle altre strutture associative analoghe non configurano subappalti o ipotesi affini*».

Per quanto sopra, si ritiene che, con riferimento alla fattispecie in esame, il regime dell'inversione contabile non operi.

2) Fatture emesse alla Società Consortile ZETA - Aliquota IVA applicabile

Per quanto concerne il quesito sub 2) riguardante l'aliquota IVA applicabile alle fatture emesse dai terzi e dalle Società Consorziate nei confronti della Società Consortile ZETA, si esprime l'avviso che la stessa debba essere individuata nell'aliquota propria dei beni o dei servizi acquistati tenuto conto, ove applicabili, dei n. 127-*terdecies)* e 127-*quaterdecies)* della Tabella A, parte III, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Le disposizioni sopra richiamate prevedono l'applicazione dell'aliquota del 10% rispettivamente per le cessioni di beni (escluse le materie prime e i semilavorati) e per le prestazioni di servizi relativi alla realizzazione di interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica [art. 31 lettere *c)*, *d)* ed *e)* della legge 5 agosto 1978, n. 457].

In relazione al caso in esame non è possibile individuare con precisione l'aliquota applicabile poiché nell'istanza si fa riferimento anche ad interventi di manutenzione straordinaria, ai quali non tornano applicabili le norme agevolative richiamate.

3) Prestazioni rese alla Società Consortile - Reverse-charge.

Nel quesito sub 3), infine, l'istante chiede se alle prestazioni rese dai terzi fornitori o dalle Società Consorziate sia applicabile il regime dell'inversione contabile.

A tal proposito, la circolare n. 37 del 29 dicembre 2006 ha chiarito che i soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo del *reverse-charge* devono essere individuati in relazione alle prestazioni dipendenti da subappalti.

Tali prestazioni, rese nell'ambito del settore edile, sono riconducibili alle attività di costruzione elencate nella sezione F («Costruzioni») della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (sostituita ora dalla tabella ATECO 2007).

La circolare n. 11 del 16 febbraio 2007 (punto n. 5.2) ha ulteriormente precisato che il sistema dell'inversione contabile nell'edilizia è applicabile solo a condizione che sia il soggetto appaltatore che il soggetto subappaltatore operino nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F della tabella ATECOFIN 2004.

Pertanto, per aversi applicazione del meccanismo del *reverse-charge*, occorre che vi sia un rapporto di subappalto, ossia la presenza di almeno tre soggetti: committente, appaltatore e subappaltatore e che gli ultimi due operino nel quadro di un'attività riconducibile alla sezione F della tabella ATECO 2007.

Ciò premesso, nel caso rappresentato la Società ALFA Srl è il soggetto appaltante mentre le Società Consorziate si pongono quali appaltatori.

Pertanto, si ritiene che i terzi che eseguono in favore della Società Consortile le prestazioni riferibili all'esecuzione complessiva dell'opera, in virtù dell'esistenza del rapporto consortile (che omogeneizza le prestazioni delle consorziate e della Società Consortile), si configurino alla stregua dei soggetti subappaltatori.

Pertanto, detti terzi, ove ricorra la condizione riferita all'attività svolta (sia l'appaltatore che il subappaltatore devono svolgere un'attività riconducibile alla sezione F della tabella ATECO 2007), dovranno applicare ai servizi resi il regime del *reverse-charge*.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

Ris. 11 marzo 2009, n. 61/E – *Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - IVA - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Assoggettabilità ad imposta di contributi erogati dalla Comunità europea - Esercizio del diritto alla detrazione*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

Quesito

Il Consorzio Olivicolo ALFA - società consortile a responsabilità limitata - riferisce di svolgere la propria attività nel settore dei prodotti e dei servizi della filiera olivicola, al fine di agevolare l'azione delle organizzazioni consorziate per il miglioramento e la valorizzazione della produzione olivicola e il suo adattamento alle esigenze del mercato.

In particolare, ALFA riferisce, fra l'altro, di predisporre e realizzare, nel perseguimento dei propri fini istituzionali, progetti e programmi operativi annuali e/o pluriennali, anche sopranazionali, «*finanziati anche con i contributi dei soci e di enti pubblici ed organizzazioni di livello locale, nazionale e comunitario*».

Il Consorzio fa presente di avere ottenuto, per il finanziamento di propri programmi di attività tesi a incentivare la politica agricola nel settore oleicolo, l'erogazione di fondi comunitari in base al Regolamento (CE) del Consiglio n. 865/2004 del 29 aprile 2004 (ora abrogato, con effetto dal 1° luglio 2008, dal Regolamento (CE) 22 ottobre 2007, n. 1234) secondo cui per «*incoraggiare le organizzazioni di operatori riconosciute ed elaborare programmi di attività per il miglioramento della qualità della produzione di olio d'oliva e di olive da tavola è necessario un finanziamento comunitario, costituito dalla percentuale degli aiuti diretti che gli Stati membri sono autorizzati a trattenere (...)*».

ALFA rileva, inoltre, che gli importi trattenuti dagli Stati membri sono destinati al finanziamento comunitario di programmi di attività riconducibili ad uno o più dei seguenti settori: «*a) monitoraggio e gestione amministrativa del mercato nel settore dell'olio e delle olive da tavola; b) miglioramento dell'impatto ambientale dell'olivicoltura; c) miglioramento della qualità della produzione (...); d) sistema di tracciabilità, certificazione e tutela della qualità dell'olio di oliva e delle olive da tavola (...); e) diffusione di informazioni sulle attività svolte da tali organizzazioni ai fini del miglioramento della qualità dell'olio di oliva*».

Ciò premesso, ALFA, in quanto destinatario delle sovvenzioni di fonte comunitaria sopra richiamate, chiede di sapere:

a) se le somme percepite siano riconducibili tra i contributi a fondo perduto esclusi dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. *a)*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

b) se, in tal caso, l'IVA assolta sugli acquisti effettuati in relazione al programma agevolato sia detraibile dall'ente istante in base all'art. 19, comma 3, lett. *c)*, del medesimo decreto.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

ALFA ritiene che le somme in argomento debbano essere qualificate come contributi a fondo perduto esclusi dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. *a)*, del D.P.R. n. 633 del 1972.

A sostegno della propria tesi, l'ente istante evidenzia che in capo al Consorzio non sussiste alcun vincolo di natura obbligatoria e richiama, in proposito, le disposizioni recate dal Regolamento (CE) n. 865/2004, in base al quale le organizzazioni riconosciute sono ammesse a fruire del beneficio se i programmi di attività predisposti in conformità ai fini istituzionali «*rispettano i requisiti previsti dai regolamenti comunitari*», spettando agli Stati membri predisporre verifiche dei programmi ed effettuare controlli a campione.

Il Consorzio evidenzia, altresì, che in base al predetto Regolamento l'unica sanzione ricollegata alla mancata effettuazione di una delle attività agevolate è l'esclusione dal beneficio, non essendo previste «*altre penalità tipiche di un rapporto contrattuale*».

Dalla qualificazione dei finanziamenti comunitari in argomento quali contributi a fondo perduto consegue, ad avviso dell'interpellante, che l'IVA assolta sugli acquisti effettuati in relazione al programma agevolato sia detraibile, in quanto trova applicazione al caso di specie l'art. 19, comma 3, lett. *c)*, del D.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui l'indetraibilità dell'imposta non opera, tra l'altro, per le operazioni non soggette al tributo di cui all'art. 2, terzo comma, lett. *a)*, dello stesso decreto.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

In via generale, i contributi versati da enti pubblici assumono rilevanza agli effetti IVA se vengono corrisposti a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere assunta dal beneficiario.

Per l'applicabilità del tributo occorre, quindi, che sussista un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive intercorrente fra l'ente erogante e il soggetto beneficiario, nell'ambito del quale il finanziamento assuma carattere di corrispettivo per una cessione di beni o una prestazione di servizi.

Laddove, invece, il soggetto che riceve il finanziamento non sia obbligato, a fronte degli importi percepiti, ad una prestazione di dare, fare, non fare o permettere nei confronti dell'ente erogante, le somme versate sono da considerare escluse dal campo di applicazione del tributo trattandosi di cessioni di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale non afferenti a specifiche prestazioni, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. *a)*, del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. risoluzione n. 472/E del 3 dicembre 2008).

Non può ravvisarsi la sussistenza di un nesso di sinallagmaticità laddove non sia richiesta al beneficiario una specifica prestazione, ma l'erogazione delle stesse somme si traduca nella messa a disposizione di fondi per realizzare programmi e finalità di interesse generale e coprire (in tutto o in parte) i relativi costi.

In presenza di finanziamenti comunitari, la qualificazione degli stessi come corrispettivi di specifiche prestazioni di servizi – rilevanti ai fini dell'IVA – o come contributi a fondo perduto – non soggetti all'imposta ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. *a)*, del D.P.R. n. 633 del 1972 – deve quindi essere effettuata in base a quanto sopra precisato.

Ciò posto, nel caso di specie, in presenza dei presupposti riferiti dall'ente istante – il cui concreto riscontro esula dalle prerogative esercitabili in questa sede dall'Agenzia delle Entrate – sembrano soddisfatti i requisiti sopra richiamati per la qualificazione dei contributi come movimentazione di denaro, con conseguente esclusione degli stessi dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. *a)*, del D.P.R. n. 633 del 1972, in conformità al parere espresso dalla Direzione Regionale del ... .

Per quanto concerne l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati in relazione al programma agevolato, si fa presente quanto segue.

L'art. 19, comma 2, del citato D.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che «*non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta (...)*».

L'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA è quindi precluso nelle ipotesi in cui i beni ed i servizi acquistati vengano utilizzati per realizzare operazioni esenti o comunque non soggette al tributo.

A fronte di tale principio generale occorre tener presente che l'art. 19, comma 3, lett. *c)*, del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che l'indetraibilità non opera se le operazioni non soggette al tributo indicate nel predetto comma 2 del medesimo art. 19 sono costituite dalle cessioni di denaro di cui all'art. 2, terzo comma, lett. *a)*, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Come chiarito con risoluzione n. 42/E del 16 marzo 2004 la disposizione di cui all'art. 19, comma 3, lett. *c)*, del D.P.R. n. 633 del 1972 deve però intendersi riferita agli acquisti di beni e servizi effettuati dal soggetto che pone in essere l'operazione di cessione di denaro sottratta alla regola generale della indetraibilità.

Non legittima, quindi, l'esercizio del diritto alla detrazione la circostanza che il contribuente sia destinatario di un contributo a fondo perduto, dovendosi comunque fare riferimento alla tipologia delle operazioni attive poste in essere in qualità di cedente o prestatore dallo stesso contribuente destinatario del contributo.

Quanto sopra precisato, con riferimento al caso di specie, la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti dei beni e servizi va verificata in relazione alla tipologia di attività svolta in qualità di cedente o prestatore dall'ente istante.

Ris. 3 luglio 2009, n. 171/E – *Interpello ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212/2000 - Liquidazione dell'IVA di gruppo per società consortili - Art. 73 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*

Con istanza d'interpello presentata dalla società Alfa in data ... è stato esposto il seguente quesito.

Quesito

La società istante, operante nel settore della produzione di energia elettrica, controlla direttamente, ai sensi dell'art. 2359, primo comma, numero 1, del codice civile, sin da prima del 31 dicembre 2003, le seguenti società consortili:

– Beta Società consortile a responsabilità limitata, con sede in ..., al cui capitale partecipava al 31/01/2009 per una quota del 79,37%;
– Gamma Società consortile a responsabilità limitata, al cui capitale partecipava al 31 gennaio 2009 per una quota del 77,10%.

In relazione alla possibilità di adottare le forme di tassazione «di gruppo» previste dalla legge fiscale in relazione alle diverse imposte, la società istante:

1. ai fini dell'Imposta sul Reddito delle Società (IRES), ha optato, in data ... 2005, quale consolidante e con riferimento alla due società consortili controllate sopra menzionate, per il regime di tassazione del consolidato nazionale, ai sensi dell'art. 117 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal D.Lgs. n. 12 dicembre 2003, n. 344 (di seguito indicato come «T.U.I.R.»); tale opzione è stata rinnovata in data ... per il triennio 2008-2009-2010. L'opzione in questione è stata esercitata a seguito del parere positivo reso dalla Direzione regionale ... nell'Interpello prot. n. ... in data ... 2005, nel quale è stato espressamente confermato che le sopra indicate società consortili a responsabilità limitata potevano essere incluse nell'ambito dei soggetti cui si applica la normativa citata.

2. ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA), invece, l'istante si è sin qui attenuta alla risposta negativa che la Direzione regionale ... resa con pronuncia prot. n. ... in data ... 2003, in relazione all'interpello proposto dalla controllata Beta in merito alla possibilità di includere le società consortili tra i soggetti ammessi alla liquidazione dell'IVA di gruppo ai sensi dell'art. 73 del D.P.R. 633 del 1972.

La società istante chiede se, alla luce dei più recenti documenti di prassi, anche le società consortili possano essere ammesse alla liquidazione dell'IVA di gruppo ai sensi dell'art. 73 del D.P.R. 633 del 1972.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Ad avviso della società istante, tenuto conto degli atti di prassi emanati successivamente alla risposta al citato interpello, le suddette incertezze dovrebbero essere superate anche nella specifica materia dell'IVA, in quanto è stata confermata l'irrilevanza dell'oggetto consortile quale requisito soggettivo per la tassazione consolidata in generale, dovendo invece soltanto sussistere la qualità di "società di capitali" (essendo invece escluse le società di persone) prevista dalla legge sia ai fini IVA, che IRES.

A parere dell'istante, la conferma di tale assunto si riscontra:

1. nella Circ. Min. 28 febbraio 1986, n. 16/360711 (citata nella pronuncia del 28 novembre 2003), ove viene indicato che «*sono, pertanto, ammesse alla particolare procedura in qualità di "controllate" soltanto le società di capitali, con esclusione, quindi, delle società di persone, le quali sono da ritenersi altresì escluse dalla detta procedura anche quando assumono la qualità di "controllanti". A quest'ultimo proposito, infatti, l'art. 2 del decreto 13 dicembre 1979 nel prevedere, al secondo comma, che le società controllate (società di capitali) possono assumere, agli effetti della normativa in esame, la veste di società controllanti di altre società, lascia chiaramente intendere che sia le une che le altre debbono essere società di capitali*» (senza alcuna ulteriore limitazione rispetto all'oggetto sociale);

2. nella Circolare Ministeriale numero 53/E «IRES/6 Il consolidato nazionale» del 20 dicembre 2004, la quale ha precisato che «*l'esercizio dell'opzione in qualità di controllati è dunque consentito esclusivamente ai soggetti che risultino contemporaneamente*:

– *costituiti in forma di società di capitali diverse dalle cooperative e dalle società di mutua assicurazione*;
– *residenti nel territorio dello stato*», di nuovo senza porre alcuna altra limitazione con riferimento all'oggetto sociale;

3. nella Circolare Ministeriale numero 49/E «IRES/4 Il nuovo regime della trasparenza fiscale delle società di capitali» del 22 novembre 2004, la quale, riferendosi al fatto che sono ammessi a tale regime solo i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera a) (e cioè «le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello stato») ha precisato che «*non possono avvalersi di tale regime gli enti pubblici economici e i consorzi che non risultino costituiti in forma societaria, essendo essi ricompresi nella lettera b) e non nella lettera a) del citato art. 73*». In tale modo è stato indirettamente confermato che le società consortili (consorzi costituiti in forma di società) rientrano tra i soggetti di cui al comma 1, lett. *a)* dell'art. 73, con la conseguenza che esse vanno considerate, a questi fini, come le ordinarie società lucrative di capitali.

4. nella recente Risoluzione n. 52/E del 15 marzo 2007, la quale ha affermato che «*atteso che la natura consortile attiene alla causa dell'oggetto sociale e, non alla forma giuridica prescelta, in base alle considerazioni appena esposte, si ritiene che ai fini del consolidato fiscale nazionale non rilevi, quale condizione ostativa per l'accesso al regime, la particolare causa (nella fattispecie "consortile") oggetto del contratto sociale*».

Parere dell'Agenzia delle Entrate

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo, disciplinata dall'art. 73, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e dal decreto ministeriale 13 dicembre 1979, costituisce un particolare metodo di liquidazione dell'IVA che consente alle società controllanti e controllate appartenenti ad un gruppo di compensare, all'interno del medesimo gruppo, le situazioni creditorie in capo ad alcune società con quelle debitorie di altre.

In virtù del presupposto soggettivo, alla procedura sono ammesse soltanto le società di capitali. Non si riscontra, invece, alcuna preclusione espressa per le società consortili.

In passato sono sorti dubbi sulla possibilità di accedere alla liquidazione IVA di gruppo per le società di capitali consortili, ma, come rappresentato dall'istante, i recenti atti di prassi inducono a riconsiderare tale possibilità.

Occorre innanzi tutto osservare che, in base alle regole fissate dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dal s.n.c, s.a.s., s.a.p.a., s.r.l. ed s.p.a., si considerano, «*in ogni caso*» effettuate nell'esercizio di imprese. Ciò significa che tali società, anche se consortili, sono in ogni caso soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto, a prescindere dall'indagine sull'attività in concreto esercitata.

Per quanto concerne i recenti atti di prassi da analizzare, appare importante fare riferimento in particolare alla risoluzione n. 52/E del 15 marzo 2007, con la quale, ancorché in riferimento alle imposte dirette, è stato affrontato un problema analogo alla fattispecie in esame.

Dalla lettura della risoluzione emerge che, «*l'art. 2615-ter del codice civile (recante "Società consortili") stabilisce che tutti i tipi societari disciplinati nei Capi III e seguenti del Titolo V (cioè s.n.c., s.a.s., s.p.a., s.a.p.a. e s.r.l.) possono assumere come oggetto sociale gli scopi indicati nell'art. 2602 del codice civile, cioè quelli propri del consorzio. In tali ipotesi particolari, secondo la giurisprudenza, la disciplina applicabile alle società consortili costituite ai sensi del predetto art. 2615-ter va ricercata nelle norme specificamente disciplinanti il tipo societario di volta in volta prescelto*».

In altri termini, in materia di società commerciali il codice civile sembra riconoscere la pos-

sibilità che una società di capitali costituita ai sensi dell'art. 2247 del codice civile possa assumere quale «scopo societario» quello «consortile» di cui all'art. 2602 del codice civile.

La stessa risoluzione segnala inoltre che la Corte di cassazione, con la sentenza n. 18113 del 27 novembre 2003, ha chiarito che «*in materia di società consortile costituita secondo il tipo delle società di capitali* (...) *la causa consortile può comportare la deroga delle norme che disciplinano il tipo adottato, qualora la loro applicazione sia incompatibile con i profili essenziali del fenomeno consortile, fermo restando che siffatta deroga non può giustificare lo stravolgimento dei principi fondamentali che regolano il tipo di società di capitale scelto, al punto da renderlo non più riconoscibile rispetto al corrispondente modello legale*».

In sostanza, sebbene la disciplina delle società consortili sia suscettibile di derogare a quella propria delle società lucrative, in linea di principio, lo scopo consortile non è incompatibile con la natura tipica di società di capitale.

Atteso che la natura consortile attiene alla causa dell'oggetto sociale, e non alla forma giuridica prescelta, si ritiene che il presupposto soggettivo previsto dal citato art. 73, ultimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, sia soddisfatto dalla costituzione in forma di società di capitali dei soggetti che intervengono nella liquidazione dell'IVA di gruppo.

Ne consegue che, in presenza di tutti gli altri requisiti richiesti dalla disciplina in materia, una società avente scopo consortile - costituita nelle forme di S.p.a., S.r.l. o S.a.p.a. - può validamente accedere alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo.

Ris. 27 agosto 2009, n. 242 – *Istanza di interpello - Art. 11 legge 27 luglio 2000, n. 212 - Esigibilità differita ex art. 6, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*

La Direzione Regionale ... ha trasmesso un'istanza di interpello, formulata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui la ALFA s.n.c. ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario ai fini IVA della fattispecie di seguito esposta.

Quesito

La ALFA s.n.c. fa parte di un Consorzio che non ha scopo di lucro ed agisce in nome proprio ma per conto e nell'interesse dei consorziati, al fine di realizzare iniziative dirette all'acquisizione di appalti e concessione di opere pubbliche e private.

Il Consorzio agisce, dunque, quale mandatario senza rappresentanza e pertanto, per i corrispettivi, la fatturazione al committente avviene da parte del Consorzio e successivamente vi è la fatturazione al consorzio da parte dei consorziati.

La fatturazione da parte del consorzio verso gli enti pubblici viene effettuata con IVA ad esigibilità differita ai sensi dell'art. 6, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 .

Viene dunque richiesto se anche il consorziato può fatturare al Consorzio con IVA ad esigibilità differita.

Soluzione prospettata

Il Consorzio agisce con mandato senza rappresentanza, non può assolutamente svolgere attività a favore di soggetti diversi dalle aziende consorziate, che sono esecutrici effettive dei lavori.

Occorre evidenziare che per un consorzio al quale sia attribuito una funzione esterna si deve escludere la possibilità che le imprese consorziate possano fatturare direttamente all'ente appaltante e pertanto, in virtù della funzione propria dell'organizzazione consortile, le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal Consorzio ai terzi, in analogia con quanto previsto dall'art. 3, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza.

L'esistenza del rapporto consortile, infatti, omogeneizza le prestazioni delle consorziate e del Consorzio (risoluzione 10 ottobre 2008, n. 380). Pertanto, l'azienda consorziata ritiene di poter emettere nei confronti del Consorzio fatture con IVA ad esigibilità differita relativamente ai lavori effettuati, solo nel caso in cui il Consorzio abbia emesso al committente fatture con IVA ad esigibilità differita anche perché non arrecherebbero danno all'Erario vista la mera funzione di intermediazione del Consorzio.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Come affermato in numerosi documenti di prassi, l'equiparazione delle prestazioni rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza con quelle che intervengono nei rapporti tra mandante e mandatario, contenuta nell'art. 3, terzo comma, ultimo periodo, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, opera, ai fini dell'IVA, in relazione alla qualificazione oggettiva delle prestazioni, ma non anche in relazione all'aspetto soggettivo (cfr. risoluzioni 23 maggio 2000, n. 67/E, 15 maggio 2002, n. 145/E e 14 novembre 2002, n. 355/E). Infatti, ferma restando, nei rapporti tra mandante e mandatario la qualificazione oggettiva della prestazione, il trattamento fiscale della stessa va determinato secondo la specificità del caso. Il regime del differimento dell'esigibilità dell'imposta di cui beneficia il consorzio quando fattura all'ente pubblico in base all'art. 6, quinto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, rappresenta un'agevolazione soggettiva, che, pertanto, non può essere estesa anche ai rapporti tra consorziati e consorzio.

D'altra parte, con riferimento alla disposizione recata dal citato art. 6, quinto comma, è stato precisato che essa non si riferisce a qualsiasi ente pubblico, ma soltanto allo Stato, agli organi dello Stato ed a determinati enti pubblici, oggetto di tassativa elencazione. Essa, peraltro,

avendo carattere speciale ed essendo di natura derogatoria, impone una stretta interpretazione (cfr. risoluzioni 30 luglio 2004, n. 99/E e 28 settembre 2007, n. 271/E): un'agevolazione soggettiva, infatti, non può estendersi a soggetti diversi da quelli specificamente contemplati dalla norma stessa.

Alla luce di tali considerazioni deve ritenersi, pertanto, che le prestazioni rese dai consorziati al consorzio non possano essere equiparate, dal punto di vista della fatturazione con esigibilità differita di cui all'art. 6, quinto comma citato, a quelle rese dal consorzio all'ente pubblico.

Tuttavia, qualora ricorrano tutte le condizioni previste dall'art. 7 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, e dal decreto ministeriale del 26 marzo 2009 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 27 aprile 2009, n. 96), l'azienda consorziata potrà emettere fattura con esigibilità differita nei confronti del consorzio, mediante apposita annotazione in fattura che si tratta di operazione con imposta ad esigibilità differita ai sensi dell'art. 7 del decreto legge n. 185 del 2008.

Ris. 14 ottobre 1976, n. 9 (prot. 1450-76) del Ministero delle finanze. — *Imprese Consorziate Lavori Aeroportuali (ICLAP)*

Con la nota sopraindicata codesta Associazione ha posto quesito in merito al trattamento fiscale da riservare al Consorzio indicato in oggetto ed alle società consorziate.

All'uopo ha fatto presente che detto Consorzio è stato costituito da un gruppo di società allo scopo di poter concorrere ad una gara di appalto relativa a lavori da attuare negli aeroporti dell'Italia centrale. Infatti, data l'importanza di tali lavori erano state richieste, dal Ministero dei Trasporti, particolari attitudini da parte delle imprese concorrenti e cioè l'iscrizione all'albo dei costruttori per opere di oltre 5 miliardi di lire nelle categorie «edilizia», «lavori stradali», e «pavimentazioni stradali». Poiché nessuna delle società interessate era iscritta all'albo per tutte le categorie di lavori, le stesse, per superare l'ostacolo, hanno preso parte alla gara in forma congiunta.

Essendosi la gara conclusa con l'aggiudicazione dei lavori al predetto Consorzio, si pone il problema di stabilire se ai fini della determinazione del reddito del Consorzio medesimo debba, o meno, tenersi conto dei compensi pagati dall'Ente appaltante, nonché dei costi sostenuti dalle imprese consorziate durante l'esecuzione delle opere.

In proposito codesta Associazione ha posto in rilievo che:

– il Consorzio ha funzione solamente intermediaria e di coordinamento delle imprese, ferma restando l'autonomia delle stesse circa la esecuzione dei lavori, l'organizzazione dei fattori produttivi e le scelte relative ai costi;
– le singole società hanno ripartito i lavori in modo da conservare la piena autonomia ed il dovuto riserbo sulle operazioni, per cui tutti i rapporti con i dipendenti, fornitori ecc. fanno capo direttamente alle società;
– fra il consorzio e le singole imprese non esiste un rapporto di subappalto, ma un rapporto organico che lascia ai consorziati la titolarità dell'impresa ed affida al Consorzio compiti di rappresentanza esterna;
– le somme versate dal Ministero dei trasporti al Consorzio non costituiscono ricavi per il Consorzio stesso, così come non costituiscono costi per il Consorzio le quote di tali somme che vengono ripartite tra le singole imprese.

Tanto premesso, la scrivente, sulla base degli elementi forniti da codesta Associazione, osserva che oggetto del Consorzio in questione, come risulta dall'atto costitutivo redatto il 23 gennaio 1975, n. 10513 di repertorio, è l'assunzione e l'espletamento di una o più concessioni di sola costruzione dei lavori da attuare negli aeroporti aperti al traffico aereo civile, attraverso la partecipazione alle licitazioni private ed agli appalti concorso banditi dal Ministero dei Trasporti. Il Consorzio, in caso di aggiudicazione, sottoscrive le convenzioni e tutti gli atti contrattuali in genere e provvede al coordinamento delle attività delle imprese consorziate per quanto attiene ai predetti lavori.

Inoltre, ai sensi dell'art. 3, lettera *e)* del citato atto costitutivo, il Consorzio provvede alla ripartizione, in base agli elaboratori tecnici dei vari cantieri, dei corrispettivi tra le imprese consorziate interessate ai lavori. A tal riguardo si mette in rilievo che dal Verbale del Consiglio Direttivo del Consorzio del 2 febbraio 1976 è esplicitamente detto, al punto e), che la ripartizione dei corrispettivi lordi verrà effettuata direttamente alle singole imprese in base agli stati di avanzamento dei lavori relativi ai singoli aeroporti e che tale ripartizione «è la diretta conseguenza di quel criterio di autonomia che le singole imprese hanno nell'esecuzione dei singoli lavori. Saranno le singole imprese, difatti, forti della loro organizzazione e dell'efficienza dei loro fattori produttivi che avranno intera la responsabilità dei costi e ricavi inerenti».

In considerazione di quanto sopra esposto, può dunque affermarsi che l'attività propria del Consorzio si limita a coordinare i lavori delle imprese consortili ed a rappresentare queste nei confronti dell'Ente appaltatore. Tale attività, dunque, rimane distinta da quella svolta dalle singole imprese consortili le quali mantengono la propria autonomia nell'esecuzione dei lavori ad

esse affidati e per i quali le imprese medesime sopportano i relativi costi individualmente nell'ambito della propria organizzazione aziendale.

In sostanza, nella fattispecie in esame, non sussiste una gestione in comune per la costruzione degli aeroporti che potrebbe presupporre un organismo societario, con conseguente determinazione di un reddito unico da ripartire in relazione alle quote di partecipazione delle singole associate. Al contrario ciascuna società consortile svolge in proprio i lavori ad essa assegnati sulla base di un preciso piano di riparto e determina l'utile o la perdita derivante da tale attività in modo unitario e distintamente dai risultati di gestione delle altre società consortili.

Questa considerazione trova conferma nel fatto che il Consorzio non distribuisce utili netti bensì effettua una ripartizione di ricavi lordi tra le singole imprese sulla base dei lavori eseguiti nei singoli aeroporti.

Né, d'altro canto, può configurarsi un rapporto di subappalto tra consorzio ed imprese consorziate dato che la distribuzione dei lavori appaltati avviene in virtù di un patto consortile e non a seguito di un contratto di subappalto.

Tenuto conto di quanto sopra, la scrivente è dell'avviso che i compensi liquidati dall'ente appaltante per i lavori eseguiti, non costituiscono ricavo per il Consorzio in questione (il quale si limita a distribuire i corrispettivi stessi secondo il piano di riparto suindicato) bensì sono ricavo per le singole imprese consorziate nei limiti della quota ad esse spettanti. A tali ricavi dunque ciascuna impresa contrapporrà i costi sostenuti per la realizzazione dei lavori ad essa assegnati al fine di determinare l'utile derivante da detti lavori. Va da sé che ciascuna impresa registrerà nella propria contabilità tutti i fatti, positivi e negativi, della gestione relativa ai lavori aeroportuali di competenza.

Per quanto concerne il Consorzio in questione, che indubbiamente è da annoverarsi tra i soggetti di cui all'art. 2 lettera *b)* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, il relativo reddito sarà, di conseguenza, costituito dal raffronto tra i ricavi derivanti dall'attività istituzionale di coordinamento e di intermediazione e da qualsiasi altra entrata con esclusione delle somme come sopra corrisposte dall'Ente appaltante, ed i costi afferenti detti ricavi.

Ris. 4 novembre 1978, n. 11/1440. — *Soggettività dei consorzi per le aree e per i nuclei di sviluppo industriale nel Mezzogiorno*

Codesta Federazione in qualità di rappresentante dei Consorzi per le aree e per i nuclei di sviluppo industriale nel Mezzogiorno, ha chiesto il parere della scrivente circa il regime tributario cui debbono essere assoggettati i Consorzi stessi con particolare riferimento all'IRPEG, [all'ILOR] e all'IVA.

Ciò in quanto la Corte Costituzionale, la Corte di Cassazione e il TAR della Campania si sono pronunciati in maniera differente considerando di volta in volta gli enti in questione come «proiezione dei Comuni e delle Province, dei quali condividono nel complesso il regime giuridico», «Enti pubblici economici», «Enti locali autonomi», ecc.

Detto contrasto interpretativo emerso dalla giurisprudenza ha creato difficoltà, a parere di codesta Federazione, sul piano operativo fiscale soprattutto circa la classificazione dei Consorzi di industrializzazione ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, per cui si è ritenuto necessario acquisire in merito il parere di questa Amministrazione.

Per quanto di propria competenza la scrivente deve preliminarmente far presente che già in passato ha avuto occasione di pronunziarsi (vedasi raccolta risoluzioni ministeriali della Direzione generale delle imposte dirette n. 4 – risoluzione n. 10/631 del 24 aprile 1976) circa la soggettività ai fini IRPEG dei Consorzi di Bonifica, cui in sostanza quelli di industrializzazione sono equiparabili ai fini fiscali, pervenendo alla conclusione che gli stessi in qualità di enti pubblici economici rientrano tra i soggetti previsti alla lettera *b)* dell'art. 2, del D.P.R. n. 598 e cioè tra gli enti commerciali, condividendo la tesi della natura di enti pubblici economici da attribuire agli stessi affermata dalla Suprema Corte di Cassazione nella sentenza n. 4556 del 16 giugno 1977, emessa nella controversia riguardante il Consorzio per il nucleo di industrializzazione del SULCIS-IGLESIENTE di Carbonia menzionata da codesta Federazione.

In proposito giova osservare che lo Stato, pur con i suoi organi periferici, non può rispondere con immediatezza a quelle esigenze che nella pratica si presentano in particolare modo in alcune zone del territorio nazionale; e d'altronde i singoli proprietari non sempre sono ispirati nella loro azione a principi di industrializzazione e sviluppo della zona; da qui la necessità, per il legislatore, di istituire enti pubblici che ponendosi nel raggiungimento di finalità superiori in una posizione intermedia fra lo Stato e i privati, assolvono tali esigenze della collettività, servendosi degli stessi mezzi giuridici messi a disposizione dei privati, svincolati quindi dalle procedure amministrative e dalle troppo rigide regole della contabilità pubblica, pur essendo sottoposti a forme di controllo da parte di organi statali.

Su detto tipo di enti, dotati di personalità giuridica pubblica, lo Stato fa maggior affidamento per l'esecuzione di opere pubbliche o di interesse pubblico. Gli stessi sono stati inquadrati dalla dottrina dominante nella categoria più circoscritta degli enti pubblici economici.

Per aversi ente pubblico economico è necessario che lo stesso sia organizzato in modo da soddisfare al principio di economicità, intendendo per economica, in questa sede, anche quell'attività che solo tendenzialmente sia diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi dietro corrispettivo che compensi almeno il costo dei fattori produttivi impegnati.

In sostanza, caratteristica saliente dell'ente pubblico economico è l'esercizio di un'attività (esclusiva o prevalente) a carattere imprenditoriale che rappresenti lo strumento per il raggiungimento di fini istituzionali e il soddisfacimento di pubbliche esigenze, e cioè di un'attività – operante nel settore economico – preordinata a risultati patrimoniali di conservazione, scambio e produzione di beni e servizi, indipendentemente dal perseguimento di uno scopo primario di lucro e anche se in regime di monopolio (in proposito vedasi Cassazione, Sezioni unite, sentenza n. 4556 del 16 giugno 1977).

Ricordato quanto sopra, nel caso di specie, nulla osta a che i Consorzi di industrializzazione, agendo nell'ambito della regolamentazione privatistica, assumano la titolarità dell'impresa e nel contempo la veste di imprenditore così come definito dall'art. 2082 del codice civile. E in tal senso si è pronunciata la Corte di Cassazione, Sezioni unite, con la sentenza n. 1605 del 25 maggio 1959.

Detti tipi di enti in qualità di enti pubblici economici si avvalgono per il raggiungimento dei propri fini istituzionali dell'organizzazione economica «impresa pubblica».

Ciò posto è utile rifarsi al concetto fiscale di attività commerciale, così come si desume dal 3° comma dell'art. 51 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, che così recita: «Le attività di prestazioni di servizi a terzi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile, si considerano commerciali se organizzate in forma di impresa».

Tutto quanto fino ad ora argomentato induce la scrivente a ritenere che i Consorzi in questione – dotati di tutti gli elementi essenziali per essere qualificati enti pubblici economici – danno vita ad una attività da configurarsi tra quelle commerciali così come definite dal vigente diritto tributario.

Dall'esame infatti dell'art. 21 della legge 29 luglio 1957, n. 644, così come successivamente modificata, e dello statuto tipo che regola la vita degli stessi si rileva che detti organismi sono enti di diritto pubblico e sono sottoposti alla vigilanza e tutela delle Regioni in cui sono situati (art. 4, legge 6 ottobre 1971, n. 853).

Inoltre, per quanto attiene l'attività svolta si rileva che rientrano tra le attribuzioni dei Consorzi di industrializzazione, l'acquisto di aree e di immobili per l'impianto di aziende e servizi:

– la gestione di opere;
– la costruzione di rustici;
– la vendita alle imprese delle aree acquistate.

Tra l'altro poi sono espressamente previste rendite derivanti dal patrimonio proprio dei Consorzi, il realizzo di vendita, la riscossione di canoni locativi, i proventi derivanti dall'amministrazione dei fondi e quelli derivanti dalla gestione di servizi vari e dalle prestazioni effettuate dai Consorzi alle imprese.

Tali tipi di attività alla luce di quanto sopra esposto non possono che far rientrare i Consorzi per le aree di sviluppo industriale nel Mezzogiorno tra gli enti commerciali previsti alla lettera *b)* dell'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 e come tali gli stessi saranno assoggettati alla disciplina dettata per detto tipo di enti dai decreti del Presidente della Repubblica nn. 597, 598 e 600, così come successivamente modificati.

I suddetti Consorzi potranno tuttavia fruire della riduzione a metà dell'ILOR per il combinato disposto degli articoli 23 e 24 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 e della riduzione a metà dell'IRPEG ai sensi dell'art. 6 del citato D.P.R. n. 601 a condizione che i partecipanti al Consorzio siano esclusivamente i soggetti previsti dalla lettera *a)* di detto articolo.

Ris. 4 novembre 1978, prot. 2098. – *IRPEG - Consorzi di produzioni intensive. Legge 25 maggio 1970, n. 364*

I consorzi di difesa attiva e passiva delle produzioni intensive di cui agli artt. 14 e ss. della legge 25 maggio 1970, n. 364 rientrano fra i soggetti passivi dell'IRPEG *ex* art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598.

Con la nota cui si fa rifacimento, codesto Ministero ha chiesto di conoscere se i Consorzi di difesa di produzioni intensive previsti dalla legge 25 maggio 1970, n. 364, concernente l'istituzione del Fondo di solidarietà nazionale, sono tenuti o meno alla presentazione della dichiarazione dei redditi. In merito giova osservare che per determinare l'obbligo della dichiarazione dei redditi di un Ente occorre preventivamente guardare alla sua soggettività all'IRPEG.

A tal scopo i Consorzi in questione vanno considerati in relazione al disposto dell'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, che determina i soggetti passivi dell'IRPEG.

Tale articolo, comprende tra i soggetti all'IRPEG una vastissima categoria di organismi sia pubblici che privati, dotati o meno di personalità giuridica (anche non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale) tra i quali i consorzi, le associazioni non riconosciute nonché le altre organizzazioni nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Alla luce di quanto sopra si può affermare che i Consorzi di difesa attiva e passiva di produzioni intensive previste dagli artt. 14 e segg. della citata legge n. 364 rientrano tra i soggetti passivi dell'IRPEG ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 598.

Per quanto attiene invece la collocazione degli stessi tra quelli previsti alla lett. *b)* (enti commerciali), ovvero alla lett. *c)* (enti non commerciali) del medesimo articolo, si fa presente che detto articolo dispone all'ultimo comma che ai fini delle lett. *b)* e *c)* si considerano commerciali le attività indicate nell'art. 51 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e in mancanza in base all'attività effettivamente esercitata.

Orbene all'art. 17 della citata legge n. 364 si legge che i Consorzi di che trattasi sono retti da uno statuto deliberato dall'assemblea dei soci e, più avanti che lo statuto deve indicare gli scopi sociali che l'ente persegue.

Solo dall'approfondito esame di detti statuti, pertanto, e dalla reale attività di fatto svolta dai Consorzi, si potrà di volta in volta determinare l'appartenenza di ogni singolo consorzio alla categoria degli enti commerciali o a quella degli enti non commerciali.

È appena il caso di specificare che a seconda di detta appartenenza gli stessi saranno sottoposti alla normativa prevista per tali tipi di enti dei DD.PP.RR. n. 597, 598 e 600 del 29 settembre 1973 così come successivamente modificati. Alla medesima normativa bisognerà rifarsi anche per quanto riguarda gli obblighi di dichiarazione.

Ad ogni buon fine potranno essere utile ausilio le istruzioni allegate al Mod. 760/1977 concernente la dichiarazione delle società ed enti soggetti all'IRPEG.

Per quanto attiene il quesito riguardante il collo, si informa codesto Dicastero che lo stesso verrà esaminato dalla competente Dir. TT. AA., la quale è in possesso di copia del medesimo.

Ris. 30 marzo 1979, n. 9/571. — *IRPEG - Determinazione del reddito delle imprese riunite ai sensi dell'art. 20 della legge 8 agosto 1977, n. 584*

Con l'istanza ....., il contribuente ..... ha formulato quesito a questo Ministero per conoscere, tra l'altro, quale sia il regime contabile e impositivo applicabile nell'ipotesi di riunione di imprese, alla quale l'art. 20 della legge 8 agosto 1977, n. 584 attribuisce specifica validità ai fini dell'aggiudicazione degli appalti di lavori pubblici secondo la procedura prevista dalla stessa legge n. 584.

Dopo aver premesso, in proposito, che intenderebbe far ricorso ad una riunione comprendente la propria e altre due imprese edili, onde partecipare ad una gara di appalto, il citato contribuente ha fatto presente che le caratteristiche dell'eventuale lavoro da eseguire non consentirebbero un distinto riferimento di esso a ciascuna delle tre imprese riunite alle quali, pertanto, nell'impossibilità di una esatta quantificazione dei costi e dei ricavi afferenti le singole attività esercitate per l'esecuzione dell'opera, verrebbero imputati in parti uguali gli utili o le perdite relative all'attività complessivamente posta in essere dalle imprese riunite stesse.

Al riguardo, osserva la scrivente che le evidenziate caratteristiche di gestione imprenditoriale portano ad individuare, nell'ipotizzata riunione di imprese, un organismo associato la cui attività è volta al conseguimento di un reddito d'impresa nel contesto di un processo produttivo unitario, come è dimostrato dall'impossibilità di determinare in concreto la partecipazione di ciascuna impresa alla esecuzione dei lavori di appalto.

Né tale soluzione pone il problema della sua incompatibilità con il principio enunciato dall'art. 22, nell'ultimo comma, della anzi citata legge n. 584, secondo cui le imprese conservano la propria autonomia gestionale e fiscale senza che la loro riunione dia di per sé luogo alle fattispecie dell'organizzazione o dell'associazione, atteso che l'anzidetto principio può rendersi operante, agli effetti tributari, solamente quando sussistano i presupposti di fatto che consentano il preciso riferimento soggettivo dei lavori eseguiti.

In tale situazione, pertanto, l'unificazione delle imprese riunite, ai fini dell'aggiudicazione dei lavori e della loro responsabilità solidale nei confronti del soggetto appaltante, estende la propria efficacia nel campo tributario, nel senso che determina la nascita di un nuovo soggetto d'imposta riconducibile, sempreché non si proceda alla costituzione di apposita società regolare, nella categoria dei soggetti indicati nell'art. 5, terzo comma, lettera *b)* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, istitutivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Da quanto sopra discende in conseguenza che i costi e i ricavi relativi all'esecuzione delle opere aggiudicate in appalto sono esclusivamente riferibili all'attività esercitata in comune dalle imprese riunite sotto forma di società di fatto, in vista della ripartizione del reddito dalla medesima attività derivante, in ragione della quota di partecipazione agli utili da parte di ciascuna impresa partecipante. Va da sé che tale reddito dovrà formare oggetto di dichiarazione sia ai fini dell'imposta locale sui redditi dovuta dalla società che ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta a ciascun socio.

E poiché la rilevata autonomia impositiva non può non presupporre la sottostante autonomia contabile, è evidente che la fatturazione e la tenuta della contabilità secondo il regime derivante dall'ammontare dei ricavi relativi a ciascun periodo d'imposta debbono essere nominativamente intestati alla società di fatto in questione.

Nessun particolare riflesso viene a determinarsi per le imprese partecipanti, le quali, nell'ambito della loro autonomia soggettiva, preesistente alla riunione di cui trattasi, dovranno soltanto provvedere alla iscrizione delle quote di finanziamento in apposito conto atto a rilevare l'ammontare del credito nei confronti dell'organismo associato e alla imputazione al conto economico delle quote di reddito a ciascuna delle imprese stesse spettanti nell'esercizio di competenza.

Ris. 5 ottobre 1979, n. 11/1597. — *Consorzi per le aree e i nuclei di sviluppo industriale nel Mezzogiorno - Regime tributario*

Con risoluzione diretta a codesta Federazione, n. 11/1440 del 4 novembre 1978 la scrivente ha affermato, in tema di soggettività tributaria dei Consorzi per le aree e i nuclei di sviluppo industriale nel Mezzogiorno, che i Consorzi medesimi rientrano tra i soggetti passivi dell'IRPEG contemplati alla lettera *b)* dell'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, e che pertanto trovano applicazione nei loro confronti le disposizioni dettate per la categoria degli enti commerciali da detto D.P.R. n. 598 e dai decreti presidenziali di pari data numeri 597 e 600, oltre che, ove ne ricorrano le condizioni, quelle contenute nell'art. 6 e negli artt. 23 e 24 del successivo D.P.R. n. 601.

E ciò nella considerazione, tra l'altro, che i compiti e le funzioni dei Consorzi in parola, quali sono ad essi attribuiti dall'art. 21 della legge 29 luglio 1957, n. 634 e successive norme di modifica (dall'art. 50, in particolare, del D.P.R. 6 marzo 1978, n. 218), configurano ipotesi di attività il cui esercizio, stando alla sentenza n. 4556/1977 della Corte di Cassazione, costituisce la caratteristica saliente degli enti pubblici economici.

In relazione, ora, alla richiesta di riesame di detta risoluzione, a suo tempo rivolta al Signor Ministro *pro-tempore* da codesta Federazione, si comunica che, con parere espresso in forma scritta, l'Ufficio Legislativo del Ministero ha dichiarato di condividere il contenuto della risoluzione medesima, non sembrando, a suo testuale avviso, che, così com'è, «in maniera certa», definita dalla Corte di Cassazione «la natura degli enti in questione», possa, l'applicazione delle su richiamate norme tributarie, «dar luogo ad incertezze sulla loro interpretazione».

In relazione, poi, all'auspicata adozione, in favore degli associati di codesta Federazione, di provvedimenti di generale sanatoria per involontarie inosservanze della legge, i quali altresì prevedano la possibilità per gli associati stessi di regolarizzare entro un periodo di tempo di «almeno un anno» la loro posizione sul piano amministrativo e fiscale, si fa presente che nessun potere ha l'Amministrazione in proposito, allo stato della vigente normativa.

Ris. 24 marzo 1980, n. 9/463. — *Adempimenti fiscali dei Consorzi per lo sviluppo industriale*

La Federazione ..... ha posto quesito in ordine al regime fiscale e di contabilità cui devono ritenersi assoggettati i Consorzi per le aree e per i nuclei di sviluppo industriale da essa rappresentati.

Al riguardo, pur rilevando il contrastante orientamento degli organi giurisdizionali che si sono diversamente pronunciati sulla natura dei Consorzi di che trattasi, la Federazione istante ha preso atto dell'indirizzo assunto in proposito dalla scrivente con risoluzione n. 11/1440 del 4 novembre 1978 con la quale fu precisato che, qualificandosi i Consorzi in questione come «enti pubblici economici», gli stessi devono ritenersi ricompresi tra i soggetti di cui alla lettera *b)* dell'art. 2 del D.P.R. n. 598 in quanto enti pubblici aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

Ciò premesso, ed atteso che per la precedente incertezza sulla soggettività dei predetti Consorzi non sempre sono stati adempiuti da parte degli stessi gli obblighi di dichiarazione e di contabilità così come stabiliti dalla normativa fiscale, si chiede se sia consentito addivenire a una regolarizzazione a far data dal 1° gennaio 1980, dando nel contempo sanatoria delle pregresse inadempienze. In particolare sono evidenziati specifici problemi che qui di seguito si riassumono.

a) *Obblighi di dichiarazione e di contabilità relativi agli esercizi pregressi*

I Consorzi in argomento, ritenendosi per il passato Enti non commerciali, hanno presentato le dichiarazioni annuali dei redditi compilando il modello 760/B. Inoltre, per quanto attiene agli obblighi di contabilità, gli stessi hanno tenuto la sola contabilità finanziaria richiesta dalle leggi sulla contabilità degli Enti pubblici.

Ciò posto si chiede se, stante l'obiettiva incertezza preesistente in materia, siano ritenuti validi per il passato gli obblighi così come di fatto assolti.

In proposito si osserva come una tale richiesta vada chiaramente oltre la competenza della scrivente in quanto non è possibile, in via amministrativa, dare sanatoria per inadempienze normative. Semmai una possibilità di soluzione può intravedersi in prospettiva ove trovi attuazione legislativa la proposta di un provvedimento di condono attualmente in fase di elaborazione.

b) *Adempimenti contabili futuri*

In relazione agli adempimenti futuri viene evidenziata innanzitutto la necessità di assumere i valori patrimoniali di riferimento ai fini della situazione del bilancio iniziale cui possa darsi nel contempo riconoscimento fiscale. Si prospetta pertanto l'opportunità di un rinvio al D.P.R. n. 689 del 1974 che ha dettato i criteri di valutazione del patrimonio per il primo impianto della contabilità ordinaria per imprese ad essa soggette nel nuovo regime della riforma.

Al riguardo non sembra possibile un'estensione analogica dei criteri di cui al richiamato D.P.R. n. 689 specie se questi si intendano adottare per una situazione di partenza riferibile al 1° gennaio 1980, con la conseguenza che si neutralizzerebbe in tal modo l'effetto delle gestioni svolte nel regime della riforma (1974-1980) che, invece, devono, o avrebbero dovuto, necessariamente influenzare il valore dei beni del patrimonio aziendale. L'unica possibilità di adozione dei criteri dettati dal D.P.R. n. 689 potrebbe consentirsi per quei cespiti acquisiti in epoca remota per i quali non è possibile rendere la documentazione del costo. In tale ipotesi, peraltro, i valori così assunti devono temporaneamente riferirsi al 1° gennaio 1974, per poi tener conto delle modificazioni intervenute per effetto della gestione successiva.

In ordine, poi, alla possibilità di contemperare le esigenze di scritturazione della contabilità istituzionale con quelle civilistiche e fiscali tipiche dell'impresa commerciale, la scrivente, come già rilevato in altra circostanza (risoluzione n. 9/406 del 5 maggio 1979), ritiene possibile la soluzione prospettata sempreché nelle scritture sistematiche siano evidenziate tutte quelle opera-

zioni atte a ricondurre il risultato della gestione finanziaria nell'espressione del reddito d'impresa quale risulta dalla disciplina del titolo V del D.P.R. n. 597.

c) *Ammortamento delle opere realizzate*

L'ammortamento delle opere ed infrastrutture realizzate dai Consorzi di che trattasi ed i relativi costi di manutenzione e riparazione sono fiscalmente deducibili ai sensi dell'art. 68 del D.P.R. n. 597 la cui disciplina si estende ai soggetti IRPEG per il richiamato operato dall'art. 5 del D.P.R. n. 598.

Condizioni per il riconoscimento dei costi in parola sono, peraltro, la ricorrenza del carattere di strumentalità dei beni e l'utilizzo nell'esercizio di impresa da parte del soggetto titolare della proprietà degli stessi. Poiché tali requisiti sembrano sussistere nel caso di specie non dovrebbero sorgere problemi in ordine al riconoscimento fiscale dei costi predetti.

Ris. 1° aprile 1980, n. 11/242. — *Classificazione ai fini dell'imposizione IRPEG*

Con istanza del 7 dicembre 1979 il Consorzio ... ha chiesto di conoscere se per il servizio di fornitura di acqua ai Comuni della Provincia di ... dietro corrispettivo di una quota fissa, peraltro inferiore al prezzo del bene, e di un contributo straordinario della Provincia di ..., deve essere annoverato, pur senza trarre alcun lucro, tra gli enti commerciali di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 598 del 1973.

Nel riferire in merito codesto Ispettorato ha espresso l'avviso che il Consorzio in parola rientri tra gli enti commerciali di cui all'art. 2, lettera *b)* del menzionato D.P.R. n. 598 e che i contributi erogati dalla Provincia, traendo essi origine dalla necessità di pareggio delle spese di esercizio del Consorzio, vanno considerati proventi ordinari concorrenti alla formazione del risultato d'esercizio, mentre i contributi erogati al Consorzio dalla Regione ... per la realizzazione delle opere sono da ricondursi fra le sopravvenienze attive di cui al secondo comma, lettera *b)* (rectiva, lettera *a)*) dell'art. 55 D.P.R. n. 597 del 1973.

Al riguardo si condivide pienamente il punto di vista espresso da codesto Ispettorato.

Infatti, come è stato rettamente osservato nella ispettiva cui si risponde e come è stato più volte precisato dalla scrivente, a nulla rilevano sia la mancanza dello scopo di lucro sia la finalità di pubblico interesse perseguito dal soggetto quando questi assume le caratteristiche di «impresa» come nel caso di specie. E ciò indipendentemente dal fatto che il corrispettivo ricevuto sia inferiore al costo del servizio prestato.

Del pari si condivide il parere di codesto Ispettorato circa il trattamento fiscale cui vanno assoggettati i contributi ricevuti dal Consorzio.

Infatti quelli erogati dall'Amministrazione provinciale di ... sono da considerarsi in conto esercizio e quindi devono concorrere alla determinazione del reddito mentre quelli erogati dalla Regione, per essere contributi in conto capitale, rientrano nella previsione di cui al secondo comma, lettera *a)* dell'art. 55 del D.P.R. n. 597 del 1973 e, pertanto, se accantonati in apposito fondo del passivo, soggiacciono alla disciplina recata dall'ultimo comma del medesimo art. 55.

Ris. 4 agosto 1981, n. 11/935 — *Art. 2 del D.P.R. 598/1973 - Inquadrabilità, fra i soggetti d'imposta IRPEG, di consorzio con fine assicurativo per danni subiti dai consorziati*

Il dott. ..... commercialista in ....., ha sottoposto alla scrivente un progetto di statuto di un consorzio in via di costituzione al fine di conoscere se detto ente possa essere o meno inquadrato tra gli enti non commerciali di cui alla lettera *c)* art. 2, del D.P.R. n. 598 del 1973.

L'istituendo consorzio avrebbe per oggetto un'attività di mutuo soccorso «quale la creazione di un vincolo di solidarietà tra i consorziati, volto alla ripartizione dei danni che dovessero derivare ai beni immobili e mobili di proprietà dei singoli consorziati, in dipendenza di sinistri (incendio, esplosione ecc.) per i quali la legislazione vigente non impone un'assicurazione obbligatoria».

Al riguardo si osserva che sono soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche come risulta dall'art. 2, lettere *b)* e *c)* del D.P.R. n. 598 del 1973, oltre agli enti pubblici e privati dotati di personalità giuridica, anche, tra l'altro, i consorzi e le associazioni non riconosciute quale che sia il fine della loro attività.

Dall'esame di quanto affermato nell'istanza sembra che l'attività dell'istituendo ente non possa che assumere natura commerciale in quanto il fine istituzionale dell'ente medesimo è quello di garantire la copertura assicurativa degli eventuali danni che dovessero derivare ai beni mobili di proprietà dei singoli consorziati in dipendenza di sinistri.

È ininfluente, poi ad avviso della scrivente, l'esplicito divieto statutario di svolgere attività «che produca reddito di natura commerciale» in quanto l'esercizio dell'attività di assicurazione, che l'ente andrà a svolgere, deriva la sua natura di carattere imprenditoriale e quindi commerciale dall'art. 2195 del codice civile.

Per quanto sopra si ritiene che l'istituendo ente di cui all'istanza prodotta dal dott. ..... debba essere classificato tra i soggetti di cui all'art. 2, lettera *b)* del D.P.R. n. 598 del 1973.

Ris. 13 agosto 1982, n. 9/2147. — ***Imprese riunite per l'appalto dei lavori pubblici, ai sensi dell'art. 20 e seguenti della legge 8 agosto 1977, n. 584 - Ravvisabilità tra le imprese riunite di un rapporto associativo***

Il Signor ....., dottore commercialista, ha chiesto di conoscere se, nel caso di imprese riunite al fine di partecipare, tramite la mandataria impresa «capogruppo», ad una gara di appalto di lavori pubblici ai sensi dell'art. 20 della legge 8 agosto 1977, n. 584, ed intenzionate in caso di aggiudicazione, ad eseguire detti lavori distintamente l'una dall'altra, fuori da ogni rapporto societario, possa escludersi il sorgere di un soggetto autonomamente rilevante ai fini dell'imposizione diretta.

Il predetto professionista fa presente che l'opera da eseguire è unica e inscindibile e che, pertanto, le imprese partecipanti al raggruppamento, per ragioni operative, intendono fissare convenzionalmente la percentuale del lavoro a ciascuna di esse spettante, in modo da ripartire costi e ricavi (non altrimenti divisibili) e realizzare, di fatto, l'autonomia gestionale del lavoro eseguito.

A tal fine le imprese stesse intenderebbero operare come segue:

a) fatturazione dei corrispettivi dell'appalto da parte di ciascuna impresa nella stessa misura di partecipazione al raggruppamento (convenzionalmente stabilita) nei confronti dell'Ente appaltante;

b) richiesta ai fornitori di beni o servizi inerenti l'appalto (e dei beni strumentali relativi o connessi) di fatturare a ciascuna delle imprese le forniture nella stessa percentuale di cui sopra, tenendo presente – in linea di massima – il tipo di lavoro da ciascuna effettivamente svolto;

c) impiego – ed eventuale assunzione – del personale necessario all'esecuzione del lavoro da parte delle singole imprese, in modo da mantenere una rigorosa indipendenza;

d) fatturazione di conguaglio (con periodicità da stabilire) fra le partecipanti, qualora si abbia uno sbilanciamento (inevitabile) dei costi sostenuti da ciascuna impresa rispetto alle percentuali di ripartizione convenzionali.

Le società partecipanti al gruppo hanno sottoscritto un regolamento che disciplina i loro rapporti nell'esecuzione dei lavori appaltati e nella convenzione stipulata successivamente ad integrazione e/o deroga dei patti precedenti hanno stabilito di operare «in modo che ciascuna delle imprese sostenga un terzo di tutte le spese e consegua un terzo di tutti i ricavi per cui l'utile sia diviso in parti uguali tra le imprese.

Premesso quanto sopra la scrivente, in conformità a quanto ha avuto modo di affermare in un'altra analoga occasione con risoluzione n. 9/571 del 30 marzo 1979, ritiene che nel caso prospettato sussistano gli estremi per la configurazione di un nuovo soggetto d'imposta, con conseguenti implicazioni di ordine fiscale e contabile.

Le evidenziate caratteristiche di gestione imprenditoriale portano infatti ad individuare, nell'ipotizzata riunione di imprese, un organismo associato la cui attività si concreta nell'esecuzione di un'opera unitaria ed oggettivamente indivisibile e nel correlativo conseguimento di un reddito d'impresa nell'ambito di un unico processo produttivo; ciò è dimostrato dal fatto che i risultati conseguiti da ciascuna impresa non discendono dalla combinazione dei fattori produttivi autonomamente operata ma sono rapportati convenzionalmente alla misura di un terzo degli utili realizzati complessivamente.

La fatturazione nominativamente distinta di costi e ricavi e relativa contabilizzazione operata da ciascuna impresa non è idonea a determinare la separazione e l'autonomia gestionale, tant'è che costi e ricavi vengono attribuiti con degli adattamenti, operati in virtù di clausole pattizie che prevedono pagamenti a conguaglio, di modo che ogni impresa consegua utili nella misura di un terzo di quelli complessivi.

Tale soluzione, peraltro, non appare incompatibile con il principio enunciato dall'art. 22 della legge 8 agosto 1977, n. 584, secondo cui le imprese conservano la propria autonomia gestionale e fiscale senza che la loro riunione dia di per sé luogo alla fattispecie dell'organizza-

zione e dell'associazione, atteso che l'anzidetto principio può essere reso inoperante, come nell'ipotesi ricorrente nel caso in esame, quando sussistono i presupposti di fatto in base ai quali la gestione dell'opera appaltata al gruppo di imprese riunite non è riferibile a ciascuna impresa autonomamente considerata ma è riconducibile al nuovo soggetto nascente dall'unificazione delle imprese stesse, il quale in mancanza della costituzione di un'apposita società regolare, rientra nella categoria dei soggetti indicati nell'art. 5, terzo comma, lettera *b)* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597.

Ne consegue che a tale organismo, al quale il vigente ordinamento giuridico riconosce soggettività tributaria, fanno carico gli adempimenti fiscali e le operazioni contabili relative all'esecuzione dei lavori appaltati.

Ris. 17 novembre 1983, n. 9/782. — ***Imprese riunite per l'appalto dei lavori pubblici, legge 8 agosto 1977, n. 584 - Esclusione di soggetto autonomo tributario - Condizioni***

Il professionista ....., ai fini della sua qualificazione giuridica e dei riflessi fiscali ad essa connessi ha rappresentato a questo Ministero la seguente fattispecie.

La Società per Azioni ....., al termine di apposita gara indetta dall'Amministrazione comunale di ....., è risultata aggiudicataria di alcuni lavori, e intendendo ricorrere per l'esecuzione delle opere ad un'associazione temporanea con altre due imprese, ai sensi della legge 8 agosto 1977, n. 584, ha già ottenuto da queste ultime procura speciale come mandataria e capogruppo dell'associazione stessa.

Tra le associate è stata stipulata apposita convenzione con la quale le parti hanno disciplinato le rispettive posizioni giuridiche, prevedendo in particolare:

– la divisione dell'opera appaltata in tre tronconi ben delineati, ove ogni impresa interviene con piena autonomia gestionale, avvalendosi della propria organizzazione, del proprio personale e dei propri mezzi meccanici;
– che ciascuna impresa associata provveda direttamente e per proprio conto agli acquisti e forniture necessarie per l'esecuzione dei lavori di propria competenza;
– che ciascuna impresa consegua autonomi risultati reddituali svincolati ed indipendenti da quelli ottenuti dalle altre imprese nella esecuzione dei lavori di rispettiva competenza;
– che al fine di una migliore gestione del cantiere e per una più puntuale esecuzione dell'opera appaltata ciascuna associata espleti distinte attività, svolte nell'interesse di tutte e tre le imprese associate e retribuite secondo percentuali predeterminate, diverse a seconda dei compiti svolti, e che l'ammontare corrispondente alle percentuali stesse sarà suddiviso dall'ente appaltante in parti uguali tra le imprese partecipanti, ciascuna delle quali emetterà fatture, nei confronti delle altre due, nella misura di 1/3 dell'importo determinato in base alle percentuali di cui sopra.

La piena autonomia gestionale del lavoro eseguito da ciascuna consociata comporta che l'obbligo della fatturazione e della contabilità dei lavori eseguiti faccia capo alle singole imprese, ciascuna per la sfera di rispettiva competenza.

L'istante chiede, pertanto, che venga confermata la riconducibilità della fattispecie descritta nella previsione legislativa di cui all'art. 22, ultimo comma, della legge 8 agosto 1977, n. 584.

Tutto ciò premesso ed esaminata la questione alla stregua della convenzione intervenuta tra le parti, con la quale viene regolamentata l'esecuzione dei lavori di costruzione dei collettori fognari per conto del Municipio di ..., la scrivente, condividendo il parere espresso dall'Ispettorato Compartimentale delle Imposte Dirette di ..., con nota n. 9475 del 21 ottobre 1983, ritiene che nel caso prospettato non ricorrano i presupposti atti a configurare tra le società che partecipano all'esecuzione dei lavori stessi l'esistenza di una associazione o di una società di fatto con conseguente acquisizione di autonoma e distinta soggettività tributaria. Si conviene, pertanto, con l'istante in ordine alla riconducibilità della fattispecie in esame nella previsione normativa di cui all'art. 22, ultimo comma, della legge 8 agosto 1977, n. 584, secondo il quale il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione tra le imprese riunite, ognuna delle quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione e degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali e, conseguentemente, sulla correttezza degli adempimenti contabili e fiscali eseguiti ed eseguibili da ciascuna impresa in dipendenza dell'esecuzione dell'opera appaltata.

Peraltro tale assunto trova la sua giustificazione nella considerazione che, contrariamente al caso che ha formato oggetto della risoluzione del 13 agosto 1982, n. 9/2147, nel caso esaminato trattasi di opera divisibile, tant'è che si è proceduto a dividerla in tre tronconi distinti e puntualmente individuati, ognuno dei quali viene costruito da ciascuna impresa partecipante all'«Associazione temporanea» con piena autonomia gestionale, sia sotto il profilo dell'organizzazione aziendale e della combinazione dei fattori produttivi, sia sotto quello contabile, nel senso cioè che ciascuna impresa stessa provvede alla fatturazione e contabilizzazione dei costi e ricavi sostenuti e conseguiti per la realizzazione della porzione dell'opera affidatale.

Ris. 3 agosto 1984, n. 11/621. — *Consorzio avente per scopo l'attività di controllo qualitativo dei prodotti dei soci, svolta senza fini di lucro - Natura di ente non commerciale*

Si fa riferimento alla precorsa corrispondenza riguardante il Consorzio e la sua qualificazione ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598.

Come è noto a seguito degli elementi di giudizio forniti da codesto Ispettorato il Consorzio anzidetto è stato inquadrato tra gli enti commerciali disciplinati nella lettera *b)* dell'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598.

In tal senso è stata quindi fatta precisazione al Signor Ministro *pro-tempore* con nota n. 11/208 del 25 febbraio 1981, ed a codesto stesso Ispettorato con successiva ministeriale n. 11/875 del 18 settembre 1981, nella supposta considerazione che il Consorzio effettuasse in modo prevalente servizi e prestazioni ai soci od a terzi nell'esercizio di un'attività con connotati pubblicistici ma a fronte dei quali è prevista la corresponsione di contributi i quali, nella sostanza, si traducono in equivalenti economici di detti servizi e prestazioni.

Con documentata istanza del 23 febbraio 1983, il presidente del Consorzio ha richiesto ulteriori precisazioni in ordine alla soggettività tributaria del Consorzio presupponendone una diversa qualificazione.

Codesto Ispettorato, richiesto dalla scrivente di esprimere il proprio parere in merito alla citata nuova documentata istanza, con lettera dell'8 marzo del corrente anno, n. 260, ha espresso l'avviso – convenendo in ciò con il punto di vista del competente Ufficio distrettuale di ..... – che il Consorzio di che trattasi vada qualificato tra gli enti non commerciali. E ciò per le seguenti considerazioni:

1) le prestazioni dei servizi ai soci non sono correlate al pagamento di un corrispettivo. Lo statuto dell'Ente indica fra le entrate necessarie a garantirne le finalità, i contributi elargibili da Regioni, Associazioni e Ministero dell'Agricoltura e Foreste [art. 37, numeri 1), 2) e 3)], contributi sicuramente non collegati a prestazioni ricevute dagli Enti erogatori.

Soltanto il n. 4) del succitato art. 37 dello statuto prevede la riscossione di «proventi e diritti derivanti dalle attività del Consorzio». Ma a parere di codesto Ispettorato detta previsione statutaria è da interpretarsi come possibile eventuale residua entrata, in considerazione del fatto che l'art. 41 dello statuto suddetto, nel caso in cui fossero richiesti corrispettivi per i servizi, stabilisce che il Consiglio Generale del Consorzio stesso ne fissi l'ammontare. Provvedimento questo che finora non risulta mai adottato;

2) l'art. 20, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, nella nuova stesura vigente dopo la modifica apportata (con decorrenza dall'1.1.1974) con l'art. 2 del succitato D.P.R. 28 dicembre 1982, n. 954, stabilisce che non è considerata attività commerciale «la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte dei consorzi o cooperative non aventi fini di lucro, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti ...».

Ed il Consorzio in parola, senza fini speculativi, ha per finalità servizi concernenti proprio il controllo qualitativo dei prodotti, come espressamente risulta indicato nel proprio statuto sociale (art. 4, secondo comma).

La scrivente ha quindi proceduto al riesame della posizione tributaria, vagliando gli elementi emergenti dalla ulteriore documentazione esibita, e quelli evidenziati con l'anzidetta ispettiva, in particolare, tenendo presente il ruolo promozionale che il Consorzio assume nell'esercizio delle attività demandate dalle Autorità preponenti (Ministero dell'Agricoltura e delle Foreste, Regioni Emilia-Romagna, Veneto, Friuli-Venezia Giulia, Province autonome di Trento e Bolzano) e costituenti le finalità istituzionali dello stesso giusta quanto previsto dagli artt. 4 e 35 dello statuto.

Il penultimo capoverso dell'art. 4 precisa infatti che le principali attività del Consorzio si sostanziano in concreto in prestazioni che garantiscono la difesa qualitativa e di origine dei prodotti od il raggiungimento di accordi con l'industria di trasformazione e la facilitazione della programmazione colturale in base alle esigenze di mercato, attraverso studi, la realizzazione ed il

coordinamento di ogni azione di promozione, di propaganda e di pubblicità in favore dei prodotti ortofrutticoli. Tali preminenti attività, oltre quelle demandabili ai sensi dell'art. 35, non hanno in effetti i connotati della commercialità in quanto, a prescindere dall'assenza del fine di lucro del Consorzio e dalla considerazione che i relativi servizi sono erogati a titolo gratuito, sono piuttosto l'espressione di una attività di ordine pubblico-amministrativo dovuta, regolata istituzionalmente in armonia con le disposizioni vigenti sull'ordinamento regionale e sulla organizzazione della pubblica amministrazione e sul conseguente decentramento delle funzioni amministrative.

Rilevata come sopra la natura non commerciale dell'attività primaria del Consorzio, questa Direzione Generale conviene nel ritenere, a modifica di quanto ritenuto in precedenza, che il Centro Ortofrutticolo in questione, quale ente erogatore di pubblici servizi a simiglianza di un ente ausiliario dello Stato con caratteristiche tali da potere escludere trattarsi di un'impresa economica pubblica, possa essere annoverato tra gli enti non commerciali di cui alla lettera *c)* del secondo comma dell'art. 2 del D.P.R. n. 598 del 1973.

Enucleate, pertanto, attraverso un'accurata indagine esperibile da parte del competente Ufficio, le marginali attività di natura commerciale che potrebbero essere di fatto svolte e che risultino individuabili dalla contabilità dell'ente, potranno essere precisati alla parte interessata gli adempimenti di ordine fiscale cui è comunque tenuto il Consorzio, verificandosi alcuno dei presupposti impositivi concernenti gli enti non commerciali.

Con riferimento, poi, al contenuto del parere *pro veritate* trasmesso dal Consorzio, si ritiene opportuno evidenziare le notazioni seguenti che permettono *a fortiori* di convalidare la qualificazione dell'ente tra gli enti non commerciali.

[A pagina 4] può anzitutto rilevarsi la particolare natura dei contributi erogati non direttamente collegati alla fruizione dei servizi prestati, che esclude pertanto la connessione con ogni rapporto di corrispettività, essendo tenuto il Consorzio ad effettuare le prestazioni previste per statuto, implicanti in concreto manifestazioni di attività amministrativa dovuta. Ed [a pagina 7] v'è l'ulteriore conferma di tale peculiare aspetto allorquando viene asserito che i servizi sono erogati gratuitamente in quanto i mezzi finanziari necessari per lo svolgimento dell'attività provengono dai contributi consortili soprattutto regionali.

Non priva di validi elementi di giudizio, che d'altra parte non si vede in base a quali contrarie argomentazioni possano essere disattesi, è infine la disamina condotta [nelle pagine da 10 a 12 circa] la preposizione istituzionalmente creata dalle Autorità della pubblica amministrazione per gestire attraverso il Consorzio un'attività promozionale di pubblico interesse che si affianca a quelle della stessa natura svolte dagli Organi Centrali e Periferici dello Stato.

In tale veste il Consorzio esplica una funzione a somiglianza di quella peculiare di un organo ausiliario.

L'attività primaria dello stesso organismo, consistente nell'erogazione di un pubblico servizio allo scopo di promuovere lo sviluppo ortofrutticolo è invero caratterizzato dalle stesse notazioni di funzionalità che distinguono l'attività amministrativa propria degli Organi ausiliari dello Stato. Ciò che evidenzia l'origine del Centro come proveniente da un atto autoritario dello Stato, da cui discendono in sostanza le norme statutarie per la propria organizzazione ed il proprio funzionamento.

Ciò premesso, si prega codesto Ispettorato di comunicare all'ente in questione che, contrariamente a quanto in precedenza stabilito, il riesame dell'intera documentazione esibita permette ora di configurare l'ente stesso tra gli enti non commerciali.

Ris. 10 luglio 1985, n. 11/592. — *Consorzio costituito per la diffusione dell'utilizzo dell'elaborazione automatica dei dati - Natura tributaria*

Codesto Ministero, con nota del 19 aprile 1984, n. 2724, ha chiesto di conoscere il trattamento tributario riservato al Consorzio indicato in oggetto.

Detto Consorzio, con sede in ..... è riconosciuto come ente dotato di personalità giuridica, che ha lo scopo di «assicurare il funzionamento del complesso di elaborazione dati, divulgare didatticamente l'utilizzo dell'elaborazione automatica, promuovere le condizioni atte a rendere accessibili al Ministero della Pubblica Istruzione ed ad ogni Ente consorziato i più avanzati mezzi di elaborazione automatica. Il Consorzio può accogliere le richieste provenienti da imprese ad alto potenziale produttivo, modernamente attrezzate ed in fase di ulteriore sviluppo».

L'attività dell'Ente si estrinseca nella realizzazione di «servizi» prestati a terzi (Università e imprese) dietro il pagamento di un corrispettivo.

Per quanto riguarda poi i mezzi finanziari necessari per il perseguimento di tali finalità, l'Ente si avvale di un contributo di finanziamento annuale erogato dal Ministero della Pubblica Istruzione, dei contributi erogati dalle Università Consorziate, nonché dei corrispettivi percepiti a fronte di prestazioni rese a codesto Ministero, alle medesime Università consorziate e ad imprese pubbliche o private.

Ciò premesso, la scrivente ritiene che l'attività svolta dal Consorzio rientri tra le attività commerciali di cui all'art. 51 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, sia da annoverare tra gli enti commerciali di cui all'art. 2, lettera *b)* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598.

In conseguenza di ciò, per la determinazione del reddito derivante dalla suindicata attività il Consorzio dovrà rispettare le disposizioni contenute nel titolo V del citato D.P.R. n. 597/1973 (relative al reddito d'impresa), per effetto del richiamo operato dall'art. 5 del D.P.R. n. 598/1973 e, conseguentemente sarà tenuto alla contabilità ordinaria di cui agli artt. 14, 15 e 16 del D.P.R. n. 600 del 1973.

Ris. 18 marzo 1986, n. 11/177. — *Consorzi portuali*

Per opportuna conoscenza si trascrive qui di seguito il contenuto della nota n. 11/926 del 2 dicembre 1985, diretta all'Ispettorato Compartimentale delle imposte dirette di ... concernente l'oggetto.

Si fa riferimento alle note insorte questioni in ordine, segnatamente, alla natura da attribuire ai fini tributari all'Ente in oggetto ed ai relativi conseguiti proventi per tasse portuali riscosse e per canoni attivi di concessione in uso di beni immobili demaniali, percepiti, nonché alla altresì nota ravvisata opportunità – anche da parte del Gabinetto del signor Ministro – di consultare sulle questioni medesime l'Avvocatura Generale dello Stato.

Al riguardo si comunica, ai fini degli adottandi provvedimenti di competenza dell'Ufficio distrettuale, che il Comitato consultivo di detto Organo legale ha testualmente affermato, nella seduta del 26 giugno 1985, relativamente sia all'Ente in parola, CAP, Consorzio autonomo del porto di ... che agli altri enti portuali, «... la natura commerciale dell'attività da loro svolta, con la conseguenza delle imponibilità di tutte le loro entrate salvo quelle *eventualmente* espressamente esentate dal legislatore tributario».

In particolare – dopo aver rilevato la generica utilizzazione, pur usuale peraltro nel campo del diritto amministrativo, dell'espressione «consorzio» insita nella denominazione dell'Ente preposto al porto di ...; e come sia da disattendere, quindi, perché discendente da nozione meramente formale, la tesi della «sicura riconducibilità del regime tributario dell'Ente in discorso a quello dettato espressamente dalla legge per i consorzi», nell'art. 2, lettera *b)* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 – l'Avvocatura Generale dello Stato ha ritenuto più significativa, agli effetti della norma fiscale citata, la qualificazione del medesimo come ente pubblico economico, contenuta nella legge 19 maggio 1975, n. 168.

Tale qualificazione risponderebbe invero – stante il rinvio operato dall'art. 2 del D.P.R. n. 598 all'art. 2195 del codice civile – al carattere imprenditoriale: dei compiti, prevalenti, di produzione e scambio di servizi, affidati all'Ente dall'art. 1, nn. 5 e 6, della legge istitutiva (testo unico 16 gennaio 1936, n. 801); e delle relative modalità di assolvimento, mediante struttura, appunto, organizzata ad impresa e volta a realizzare tendenzialmente, nel rispetto delle regole dell'economicità, il pareggio tra costi ed entrate.

A convalida di ciò, d'altro canto, viene menzionata la previsione di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 598 del 1973, così come modificato dall'art. 2 del D.P.R. 28 dicembre 1982, n. 954, che considera in ogni caso commerciali i «servizi portuali», con la conseguenza che vanno così considerate anche «l'attività legata a tali servizi» nonché la «natura» dell'Ente portuale.

E le considerazioni, conclusive, sono che «non ha alcun rilievo la circostanza che all'Ente portuale sono devolute entrate di provenienza tributaria» ai sensi della legge 9 febbraio 1963, n. 82, concernente l'applicazione di speciali tasse a favore del CAP di ...

Tali entrate infatti «non potrebbero alterare la natura soggettiva, prevalentemente imprenditoriale del Consorzio» e «quand'anche dovesse parlarsi d'esercizio» da parte sua «di attività impositoria, finalizzata alla realizzazione di una entrata da utilizzare però specificatamente, assieme a tutte le altre, per il conseguimento dei compiti per legge incombenti sul consorzio, l'esercizio di tale attività non potrebbe snaturare il carattere di impresa commerciale» del medesimo a mente dell'art. 2, lettera *b)* del D.P.R. n. 598 del 1973, perché «rimarrebbe strumentale e servente» rispetto all'attività principale di scambio e produzione di servizi esercitata.

Ad eguali conclusioni deve pervenirsi, secondo sempre l'Avvocatura dello Stato, per i canoni relativi a concessioni a terzi, ai sensi dell'art. 22, 7° comma, del testo unico n. 801 del 1936, di beni demaniali assegnati dallo Stato al CAP in uso gratuito.

«Anche tale attività di riscossione di canoni non snatura l'essenza almeno prevalentemente commerciale dell'attività svolta istituzionalmente dal Consorzio», e concretandosi la stessa in esercizio di diritti di riscossione e di utilizzazione dei canoni, «quand'anche avesse carattere sostitutorio di quella statale, rimarrebbe anch'essa come strumentalmente finalizzata all'acquisizione dei mezzi economici occorrenti per realizzare i compiti d'impresa del Consorzio alla pari di altre entrate».

Invero «l'esercizio dei poteri pubblici attribuiti al Consorzio è espressione non già di funzioni amministrative *fini a se stesse*, ma di funzioni amministrative *specificamente strumentali* all'attività di impresa commerciale da esso svolta almeno prevalentemente».

A conferma di ciò vengono richiamate le disposizioni del D.P.R. 5 marzo 1983 in *Gazzetta Ufficiale* n. 83 del 25 marzo 1983 concernenti la destinazione delle tasse portuali derivanti dall'applicazione dell'art. 2 del D.P.R. 13 marzo 1979 «al ripianamento dei *disavanzi di gestione* fino al 31 dicembre 1983, e alla realizzazione di nuove opere portuali e al potenziamento delle attrezzature e degli impianti».

Relativamente, infine, alla ipotizzata esenzione a norma dell'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, dei predetti canoni di concessione d'uso di beni demaniali, l'Avvocatura dello Stato esclude che i medesimi siano riconducibili alla disciplina ivi dettata «e perché l'Ente portuale di ..... per quanto qualificato Consorzio non ha effettivamente tale natura e perché tra i suoi componenti sono anche enti non territoriali sicché per tale verso è comunque fuori della previsione normativa e perché la norma appare rivolta ..... ad impedire l'imponibilità dei redditi fondiari *di enti sicuramente non commerciali* ..... quali sono quelli in essa menzionati, e non già ad impedire comunque l'imponibilità dei redditi fondiari delle persone giuridiche anche se commerciali o prevalentemente commerciali quali si ritiene sia ..... il Consorzio in questione».

Ris. 30 maggio 1986, n. 9/888-85 — *Consorzi fra imprese di costruzioni per l'esecuzione di opere pubbliche - Regime tributario*

L'Istituto in oggetto indicato, premesso che per l'assunzione e l'esecuzione di importanti e complesse opere pubbliche è stata ravvisata l'opportunità di coordinare e disciplinare l'attività delle imprese mediante apposite strutture consortili, ha sottoposto all'esame della scrivente gli schemi dell'atto costitutivo e dello statuto dei consorzi da costituire di volta in volta e ha chiesto conferma della regolarità, agli effetti tributari, dell'imposizione contabile al riguardo prevista.

Viene fatto presente, in conformità alle risultanze dello schema statutario, che il consorzio:

– rientra tra i consorzi con attività esterna disciplinati dagli artt. 2602 e seguenti e 2612 e seguenti del codice civile;
– ha per oggetto, previa partecipazione in nome proprio e per conto delle imprese consorziate alla gara per l'appalto, l'esecuzione dell'opera pubblica per conto delle imprese stesse e con organizzazione comune dei mezzi necessari;
– sostiene i relativi costi e li copre con «contributi ordinari di esercizio» versati periodicamente, secondo lo stato di avanzamento dei lavori e in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, dalle imprese consorziate (in aggiunta ad altri contributi periodici «di gestione» relativi alle spese di funzionamento del consorzio e a quelli versati inizialmente per la costituzione del «fondo comune»);
– riscuote i corrispettivi dovuti dall'ente appaltante per conto delle imprese consorziate e li ripartisce tra di esse secondo le rispettive quote di partecipazione.

Quanto all'impostazione contabile prevista per i conti annuali da redigere a norma di legge e di statuto (situazione patrimoniale e rendiconto) viene precisato che:

– le spese di gestione e i costi relativi all'esecuzione dell'opera appaltata sono tutti compresi nel rendiconto;
– i contributi al fondo consortile costituiscono conferimento in capitale e, quindi, non affluiscono al rendiconto economico;
– i contributi periodici versati dalle imprese consorziate a fronte dei costi sostenuti dal consorzio sono contabilizzati nel rendiconto come ricavi;
– le somme provenienti dall'ente appaltante, riscosse per conto delle imprese consorziate, sono contabilizzate come debiti verso le imprese stesse e vengono ad esse immediatamente riversate.

In merito la scrivente considera che le indicate modalità di rilevazione contabile appaiono coerenti alla natura del consorzio, come configurato dalla legge e dallo statuto, di mero strumento organizzativo dell'attività delle imprese consorziate. Tale natura, infatti, postula che il consorzio, a differenza della società, non deve conseguire l'utile (né correre l'alea) dell'opera, per poi dividerlo tra le imprese consorziate, ma deve restare estraneo al risultato, in utile o in perdita, dell'affare, risultato che deve invece prodursi direttamente in capo alle imprese consorziate. Coerentemente il rendiconto del consorzio, che assolve sostanzialmente alla funzione del conto economico, viene interessato, nel Dare, dai costi di gestione e di esercizio e, nell'Avere, dai contributi periodici versati dalle imprese, i quali, come già ritenuto dalla scrivente in altre analoghe occasioni (*cfr.* risoluzione 14 marzo 1979 n. 9/492), rappresentano i ricavi del consorzio, e non viene invece interessato dalle somme corrisposte dall'ente appaltante: somme che, riversate dal consorzio pro-quota alle imprese consorziate, ne costituiscono i ricavi, e contrapponendosi ai costi (comprensivi dei contributi periodici versati al consorzio) fanno sì che il risultato positivo o negativo dell'appalto si realizzi direttamente in capo alle singole imprese.

Resta evidentemente fermo che il consorzio, essendo incluso per legge tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (art. 2, lettera *b)* D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598), è obbligato a tenere le scritture contabili prescritte per tali soggetti e a presentare la dichiarazione annuale anche indipendentemente dal conseguimento di redditi.

Ris. 21 novembre 1986, n. 11/552. — *Consorzi - Turismo del Mezzogiorno - Attività di natura commerciale*

Con istanza qui pervenuta in data ..... il ..... ha chiesto di conoscere per conto del ..... Consorzio per il turismo del Mezzogiorno se l'Ente medesimo, considerato finora tra i soggetti di cui all'art. 2 lettera *c)* del D.P.R. n. 598 del 1973, può essere qualificato ancora ente non commerciale in relazione alla specifica attività «di immagine, di promozione e di commercializzazione» che è stato chiamato a svolgere dal Ministero degli interventi straordinari nel Mezzogiorno, in attuazione del punto *e)* della delibera CIPE del 22 dicembre 1982.

Codesto Ispettorato nel riferire in merito alla predetta istanza, dopo aver appurato dall'esame dello statuto la natura e gli scopi dell'Ente, ha espresso l'avviso che l'attività svolta dall'Ente medesimo in relazione alla specifica attività «di immagine, di promozione e commercializzazione» debba essere considerata «commerciale».

In proposito la scrivente concorda con il punto di vista espresso da codesto Ispettorato nel ritenere di natura commerciale l'attività «di immagine, di promozione e commercializzazione».

Infatti, la detta attività si estrinseca sia nella promozione di iniziative intese a favorire attività associate fra gli operatori turistico-alberghieri, con possibilità di partecipazione diretta dello stesso Consorzio nelle istituite associazioni, sia nella distribuzione ai consociati delle risorse finanziarie provenienti dagli enti deputati allo sviluppo delle iniziative turistiche del Mezzogiorno.

Per siffatte prestazioni di servizi resi a terzi il Consorzio riceve specifici corrispettivi costituiti dalle contribuzioni di enti pubblici e privati.

Ne discende che il ..... rientra tra i soggetti di cui all'art. 2, lettera *b)* del D.P.R. n. 598 e che pertanto è obbligato alla tenuta delle scritture contabili ordinarie ed alla presentazione della dichiarazione dei redditi modello 760/A.

Dalla relazione dei Superispettori tributari 1986

– *I consorzi e le società di fatto nel settore delle opere pubbliche.*
– *La riunione temporanea di imprese nel settore delle opere pubbliche.*

La crescente specializzazione delle imprese – che per ragioni economiche preferiscono settorializzare i loro interventi per evitare periodi di inattività delle strutture che trovano impiego solo dopo i lavori principali – ha sviluppato, specie nell'ambito di esecuzione di opere pubbliche, il fenomeno dell'associazionismo finalizzato fra le diverse imprese. A tal fine, a fianco delle strutture giuridiche di più antica conoscenza, come le società o i consorzi, sono state utilizzate anche quelle più nuove, introdotte nel nostro ordinamento in esecuzione di precisi impegni comunitari che imponevano agli Stati membri la partecipazione ai pubblici appalti da parte di imprenditori dell'area comunitaria singolarmente o in forma riunita.

In ottemperanza alla suddetta normativa, il legislatore nazionale ha emanato la legge 8 agosto 1977, n. 584 e, successivamente, la legge 8 ottobre 1984, n. 687, che ha introdotto la possibilità di istituire delle società di esecuzione dei lavori appaltati.

Limitando l'esame alla legislazione in vigore a tutto l'anno 1983, quella che principalmente si riflette sull'attività di controllo degli uffici nell'anno in corso e ancora fino all'anno 1989, va ricordato che la prima delle due leggi citate (la n. 584 del 1977), agli artt. 20/23 disciplina l'istituto del raggruppamento temporaneo di imprese, nel quale, tuttavia, non si potrà ravvisare una nuova soggettività tributaria, salvo che non venga utilizzata la già nota figura del consorzio.

Quest'ultimo istituto, alla luce della nuova formulazione dell'art. 2602 del codice civile, presenta ormai come causa consortile tipica il coordinamento e la disciplina non solo e non tanto della concorrenza, quanto nell'attività economica comune.

Accanto, quindi, ai consorzi per così dire «normativi», che si limitano a disciplinare la con-

correnza e le modalità della produzione ed a controllare l'ottemperanza da parte dei consorziati, esistono consorzi per così dire «operativi» la cui attività, in sostanza, è parzialmente sostitutiva di quella tipica delle imprese e consiste nello svolgimento di una qualche «fase» del processo produttivo, potendosi per fase intendere sia una parte del processo di lavorazione che un'attività collaterale, come quella di studio, progettazione, ricerca di mercato o rappresentanza dei consorziati verso la stazione appaltante.

Nel primo caso, di consorzio «normativo», appare sostenibile la tesi che rifiuta ad esso la qualifica di imprenditore, dal momento che svolge un'attività non riconducibile alla elencazione dell'art. 2120 del codice civile neppure sotto il profilo della ausiliarietà.

Dovrebbe invece essere pacifica l'anzidetta qualifica per il consorzio «operativo».

Giova sottolineare, comunque che, ai fini suindicati rileva esclusivamente l'attività effettivamente esercitata dal consorzio, e non già la forma sotto cui essa viene svolta.

Sotto il profilo fiscale è noto come il legislatore abbia riconosciuto ai consorzi la soggettività tributaria, sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA. Per le imposte dirette, rileva dapprima l'art. 2, lettere *b)* e *c)* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, il quale enuncia espressamente i consorzi tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, differenziandone la disciplina a seconda del fatto che abbiano o meno ad oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Ai consorzi enti commerciali risultano applicabili, dal punto di vista sostanziale per la determinazione del reddito complessivo, le disposizioni previste per le società di capitali di cui all'art. 5 e titolo II del D.P.R. 598/73, che rinviano in larga parte alla disciplina del reddito di impresa di cui al titolo V del D.P.R. 597/73.

Per quanto concerne il profilo formale, i consorzi enti commerciali sono obbligati alla tenuta della contabilità ordinaria ed agli obblighi di dichiarazione annuale, anche ove non abbiano svolto attività o conseguito redditi, ai sensi dell'art. 1, IV comma, lettera *e)* ed art. 13 del D.P.R. 600/73.

Per i consorzi che non siano commerciali, invece, il reddito complessivo è determinato con riferimento ai redditi fondiari, ai redditi di capitale ed ai redditi derivanti dall'esercizio anche occasionale, di attività commerciali ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 598/73.

Dal punto di vista formale, gli enti non commerciali sono tenuti agli obblighi contabili solo in relazione alle attività commerciali eventualmente svolte, mentre gli obblighi di dichiarazione annuale sussisteranno solo se abbiano svolto attività commerciale o conseguito gli altri redditi che, *ex* art. 19 D.P.R. 598/73, entrano a comporre il reddito complessivo imponibile.

Il punto di discrimine tra le due discipline (esclusività o preponderanza dell'attività commerciale come oggetto del consorzio) dovrebbe essere ricavato, secondo l'art. 2, ultimo comma, D.P.R. 598/73, in base alle risultanze dell'atto costitutivo, se redatto in forma di atto pubblico o di scrittura privata autentica, ovvero, in difetto, con riferimento all'attività effettivamente svolta, rimanendo ininfluente che ci si prefigga o meno un fine di lucro.

In proposito, richiamando la distinzione accennata in precedenza tra consorzio «normativo» e consorzio «operativo», si può sostenere che i consorzi normativi possono annoverarsi tra gli enti non commerciali, fermo restando che ove svolgano anche una limitata attività a carattere commerciale (ad esempio, consulenza specifica ai propri membri dietro corrispettivo) dovranno evidenziarne i relativi costi e ricavi.

Ed ove questi ultimi superassero i costi e risultasse, quindi, un utile, il consorzio sconterebbe l'imposta IRPEG come una qualsiasi società di capitali.

Peraltro, a differenza dei soci di queste ultime, i consorziati verrebbero assoggettati a una seconda tassazione, in quanto il credito d'imposta, introdotto dalla legge 16 dicembre 1977, n. 904 per neutralizzare gli effetti della doppia imposizione, spetta unicamente ai soci delle società di capitali indicate nell'art. 2 lettera *a)* del D.P.R. 596/73.

Anche per l'IVA, inoltre, la soggettività dei consorzi è regolata in modo sostanzialmente analogo a quanto osservato per le imposte dirette e si ripropone la distinzione tra consorzi com-

merciali, riconducibili al concetto di consorzio «operativo», e consorzi non commerciali «normativi».

I primi sono soggetti passivi IVA per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate sia al loro interno che verso i terzi e, anche in questo caso, indipendentemente dalla circostanza che i corrispettivi siano o meno commisurati al costo.

In conseguenza della sua natura commerciale, il consorzio potrà inoltre detrarre l'IVA addebitatagli in occasione dell'acquisto di beni e servizi necessari per l'espletamento delle sue funzioni e fatturerà il corrispettivo per il risultato ottenuto direttamente ai consorziati, in quanto destinatari immediati dei beni e servizi da esso resi, anche se poi le medesime prestazioni verranno addebitate al committente.

In ogni caso, una doppia fatturazione dal consorzio ai consorziati e poi da questi al committente non comporta alcun aggravio economico sostanziale.

Ovviamente, per quanto invece riguarda le altre operazioni imponibili poste in essere dai consorziati, ciascuno sarà tenuto per la propria parte agli obblighi formali e sostanziali contenuti nel D.P.R. 633/72.

In particolare, è opportuno ribadire che per i lavori eseguiti dalle singole consorziate sono queste ultime che dovranno fatturare direttamente al committente, rimanendo del tutto irrilevante, ai fini IVA, che i corrispettivi vengano eventualmente incassati dal consorzio e poi ripartiti tra i consorziati. In questo senso, analogamente a quanto asserito in sede IRPEG, si è espressa l'Amministrazione con la risoluzione 2 febbraio 1979, n. 363852, Direzione generale tasse. Gli enti non commerciali, da parte loro, salvo il caso in cui effettuino occasionalmente attività commerciali o rendano ai consorziati servizi specifici, non rivestono neppure la qualità di soggetto passivo dell'IVA. Negli acquisti di beni o servizi occorrenti per l'espletamento della loro attività istituzionale, che non ha natura commerciale, si atteggeranno quali consumatori finali.

Ove le imprese si determinino all'esecuzione congiunta dei lavori, senza creare una struttura giuridica provvista di personalità, ma solo un'organizzazione di gestione unitaria, occorrerà riguardare il fenomeno con riferimento ai rapporti con l'Amministrazione appaltante, con i terzi e con il fisco.

Per quanto concerne i rapporti con l'Amministrazione, se si parte dalla premessa più volta ricordata secondo cui l'essenza dell'associazione temporanea non è separabile dall'esecuzione diretta da parte delle imprese associate e che le norme che regolano i requisiti per la partecipazione e l'esecuzione dei pubblici appalti non sono derogabili da parte dei privati, si può giungere alla conclusione che l'atto con cui si affida l'intera esecuzione dei lavori ad una organizzazione distinta dalle imprese, ancorché ad esse comune, sarebbe contrario a norme imperative.

Quale che sia l'opinione per quanto concerne i rapporti con le Amministrazioni, la quasi totalità degli autori appare concorde per i rapporti con i terzi. Si sostiene, infatti, pressoché unanimemente che l'esecuzione congiunta dei lavori a mezzo di un'organizzazione comune comporta in grado elevato la possibilità che venga ravvisata nella fattispecie un'ipotesi di società di fatto.

È nota la posizione che, sul problema, è stata assunta dall'Amministrazione finanziaria (Direzione generale delle imposte dirette).

Questa è partita dalla considerazione che la dizione dell'art. 22, ultimo comma, legge 484/77, secondo cui il mandato di per sé non determina rapporto associativo, non esclude l'esistenza di un nuovo soggetto tributario, allorché la gran parte dell'opera non sia più riferibile alle singole imprese, bensì ad una nuova entità nascente dalla loro unificazione.

In tal caso, la nuova entità, difettando della costituzione in forma di società regolare, dovrebbe essere considerata alla stregua di una società di fatto. I costi ed i ricavi, quindi, sarebbero esclusivamente imputabili alla società di fatto ed il reddito eventualmente conseguito sarebbe tassato autonomamente [ai fini ILOR], mentre dovrebbe essere dichiarato pro-quota da ciascun socio ai fini IRPEF. Col che è superato in radice ogni problema di credito d'imposta,

non ponendosi neppure un'ipotesi di doppia imposizione. Anche la Direzione generale delle tasse ed imposte indirette sugli affari sembra essersi allineata sulle posizioni suindicate.

Sembra, quindi, che l'Amministrazione finanziaria, per quanto riguarda l'istituto in esame, abbia aderito alla teoria della soggettività autonoma rispetto alle corrispondenti categorie dell'ordinamento civile, privilegiando quindi l'aspetto «fattuale» del fenomeno economico in quanto tale e cioè in quanto idoneo alla produzione ed al possesso di redditi autonomi.

Ininfluente rimane, ai fini esaminati, l'eventuale regolarizzazione delle società di fatto ai sensi della legge 23 dicembre 1982, n. 947, sia che si segua la trasformazione in una tipica società commerciale di persone, sia che ci si avvalga della più semplice esteriorizzazione ai fini tributari.

Raggruppamenti irregolari

Allo sviluppo fisiologico dei rapporti fra imprese si deve contrapporre il diverso modo di agire di altre che, impegnate a svolgere dei lavori per opere pubbliche appaltate, hanno dato vita a consorzi o a società di fatto che hanno regolato la loro contabilità in modo anomalo, con conseguente irregolare condotta sotto il profilo tributario.

È stato riscontrato, infatti, che in un'ipotesi di consorzio questo considerava la distribuzione dei ricavi fra le imprese consorziate come mera attribuzione di una quota parte dei ricavi stessi, che pertanto affluivano direttamente e specificamente alle singole imprese; di contro, le imprese rilasciavano al consorzio fattura con aggravio di IVA, di cui il consorzio otteneva il rimborso per l'eccesso, anche solo temporale, dei costi sul volume d'affari, pur qualificandosi come ente non commerciale ai fini delle imposte dirette.

Questa situazione, già rilevata dal Servizio, non aveva dato luogo a particolare attività di controllo degli uffici, che avevano continuato a subire passivamente la prospettazione fiscale del consorzio. È parso, così, necessario ritornare sull'argomento, muovendo dalla considerazione che i sistemi contabili applicati ai fini dell'IVA ed ai fini dell'imposizione diretta sono certamente contraddittori.

Si è già detto che l'effettiva realtà del consorzio può essere individuata solo, caso per caso, in relazione all'atto costitutivo e all'attività concretamente svolta.

L'Amministrazione ha, in particolare, affermato (risoluzioni 14 agosto 1955, n. 1675/2; 21 luglio 1976, n. 10/33; 27 aprile 1982, n. 8/368) l'irrilevanza della mancanza di lucro (anche nella forma della necessaria coincidenza fra costi e ricavi statutariamente prevista) e la nozione meramente oggettiva di attività commerciale accolta dalla disposizione e da intendersi nel senso di attività effettivamente svolta per proprio conto e con esclusione di quella che il consorzio svolge nell'esercizio dei suoi poteri di rappresentanza delle imprese consorziate, nel qual caso i corrispettivi eventualmente liquidati ed incassati vanno ripartiti fra le imprese in funzione delle opere da ciascuna eseguite (risoluzione 14 ottobre 1976, n. 9/1450 e 14 marzo 1979, n. 9/492).

Tale impostazione di massima del problema non è però scevra da difficoltà applicative: nel caso esaminato nella prima risoluzione citata (in «Imposte dirette e IVA» 1977, III, 35) il Ministero ha escluso che i compensi pagati dall'Ente appaltante possano costituire ricavi per il consorzio, fermo restando che questo è sicuramente un soggetto IRPEG. È agevole osservare che i presupposti della determinazione amministrativa non derivano da una tipizzazione di carattere generale, ma da un esame della fattispecie, così come rappresentata dalla parte, e sono valide nella presunzione che quanto rappresentato sia rigorosamente posto in essere dai soggetti.

I punti ivi prospettati sono stati i seguenti:

a) il consorzio svolge funzioni intermediarie e di coordinamento delle imprese (organizzazione dei fattori produttivi, mentre le scelte relative ai costi ed alla esecuzione dei lavori sono riservate alle imprese);

b) il consorzio ha compiti di rappresentanza esterna (la titolarità dell'impresa resta invece riferita alle stesse).

Sembra, in sostanza, che le singole imprese debbano essere interessate ciascuna a singoli

cantieri, per i quali esse approntano specifici stati di avanzamento ufficiali, che il consorzio recepisce e presenta alla stazione appaltante. Se così fosse, l'operato del consorzio sarebbe elementare, in quanto esso non farebbe che prendere atto di tali stati di avanzamento e procedere alla fatturazione alla stazione appaltante.

Non si tratterebbe, in sostanza, di un «riparto» in senso tecnico, quanto di svolgere un normale incarico di mandato.

In questo caso, infatti, il consorzio è oggetto di imposta solo per le prestazioni ed i compensi corrispostigli per specifici servizi, mentre le somme eventualmente percepite quale rappresentante debbono affluire alle imprese rappresentate, che devono fatturare direttamente, o mediante il mandatario, alla stazione appaltante e registrare i corrispettivi percepiti.

Le alternative sono quindi nette anche in materia di IVA: o si tratta di mandato con rappresentanza, e di trasparenza del consorzio rispetto alle imprese, o si tratta di mandato senza rappresentanza e di un soggetto autonomo, ma allora non si può parlare di esecuzione del lavoro da parte delle imprese. Le due situazioni sono non solo assolutamente diverse, ma incompatibili. Basti pensare che per risolvere un analogo problema in tema di riunione di imprese associate, si è dovuto di recente introdurre un art. 23-*bis* nella legge 8 agosto 1977, n. 584 (*ex* art. 12 della legge 8 ottobre 1984, n. 687) con il quale si è dovuto costruire una *fictio juris* per escludere la qualificazione del «subentro» di un organismo societario (peraltro formalmente e regolarmente costituito) alle imprese riunite come appalto, subappalto o cessione di contratto, escludendosi così, a contrario, che prima della cennata legge si potesse ipotizzare una traslazione del contratto dalle imprese riunite ad un ente diverso da esse costituito ed autonomo al di fuori degli schemi negoziali ordinari che postulano rapporti intersoggettivi assoggettabili ad imposizione.

Non appare, quindi, corretta, la fatturazione dei corrispettivi globali di appalto fra impresa e consorzio, come se si trattasse di lavori eseguiti nei confronti di questo e di una rifatturazione da parte del consorzio alla stazione appaltante; la contabilità IVA deve essere relativa alla singola impresa, nel senso che l'eventuale credito di IVA potrà dare luogo a rimborso, se richiesto, solo nei confronti di questa. In particolare, il consorzio, se agisce quale mandatario, non può avere autonomo diritto a rimborso per operazioni che non siano ad esso riferibili in senso sostanziale.

Le operazioni fatturate dalle imprese al consorzio sono quindi prive di base negoziale, in quanto non riflettono rapporti intercorsi fra gli stessi in ordine alla esecuzione di lavori, ma rappresentano una mera attribuzione di somme, costituenti movimenti di capitale fra mandante e mandatario, ciò che non pone in essere una operazione ai fini IVA.

In particolare, l'emissione di fatture «in conto» per lavori relativamente ai quali non fosse ancora maturato il credito nei confronti della stazione appaltante con riferimento a stati di avanzamento autorizzati (e comunque non ancora pagati: art. 6, 5 comma, D.P.R. n. 633) è sprovvista di qualsiasi bene sostanziale anche nella forma della ripartizione di somme, presupponendo un rapporto sostanziale autonomo diverso da quello di appalto principale e non identificabile col mandato; rapporto che quindi non esiste se non in senso fittizio.

In sostanza l'anticipo delle fatturazioni delle imprese rispetto a quelle da effettuare nei confronti del committente (evidenziata dal maggior ammontare del volume degli acquisti rispetto al volume d'affari del consorzio) consente un autofinanziamento del gruppo in forma di rimborso IVA accelerato.

L'inesistenza tributaria del soggetto

Nelle ipotesi in cui le imprese esaminate si erano riunite in società di fatto si era osservato che la struttura amministrativa e contabile era caratterizzata da:

- stipulazione con atto scritto, registrato talvolta con tassa fissa (come atto sottoposto a condizione sospensiva) e talvolta con tassa proporzionale;
- oggetto sociale costituito dall'esecuzione dell'appalto aggiudicato ad una delle imprese socie, affidando peraltro il coordinamento e/o l'esecuzione concreta dei lavori ad una o più

delle imprese partecipanti, e ciò senza l'effettiva creazione di un nuovo organismo produttivo;

– sistema contabile-fiscale imperniato sull'emissione di fattura da parte dell'impresa aggiudicataria; sulla registrazione sia di tali fatture che di quelle relative ai costi dell'appalto da parte della società di fatto (senza ulteriori adempimenti formali giustificativi dell'attribuzione dei ricavi dell'aggiudicataria e dei costi delle imprese alle società di fatto);
– tenuta dei libri del personale da parte dell'impresa socia, effettiva esecutrice dei lavori, e ritenute fiscali effettuate dalla società di fatto;
– partecipazione agli utili anche per soci che non avessero partecipato con le rispettive imprese all'esecuzione dei lavori, con maggior quota a favore di quelli che hanno eseguito i lavori stessi.

Occorre domandarsi se le irregolarità accennate siano da valutarsi o meno in senso sostanziale ovvero procedimentale per la contestazione dell'inesistenza del soggetto. Se l'inesistenza fosse desumibile solo dal contrasto con le norme che vietano l'interposizione negli appalti a fini penali (legge 13 settembre 1982, n. 646), si potrebbe ritenere che fino a tale data il soggetto possa aver avuto esistenza, in assenza di atti dell'Amministrazione finanziaria o di terzi che abbiano contestato l'esistenza o recuperato a tassazione i ricavi delle società nei riguardi delle imprese aggiudicatarie, emittenti le fatture nei confronti delle stazioni appaltanti.

Si tratterebbe di una situazione notevolmente affine a quella descritta nella circolare n. 63 del 13 novembre 1984 della Direzione generale tasse, nella quale si sono considerate come inesistenti soggettivamente le società costituite in fatto al fine di emettere fatture per operazioni inesistenti, in relazione alla mancanza di uno scopo imprenditoriale e alla strumentalità delle stesse rispetto allo svolgimento di un'attività illecita.

In tale occasione il Ministero ha affermato che in conseguenza dell'inesistenza del soggetto deriverebbe la «nullità» della domanda di condono e, quindi, la possibilità di recupero delle imposte rimborsate o la legittimità della sospensione del rimborso, le somme versate per il condono dovrebbero essere «trattenute» in attesa dell'esito della controversia.

Sembra però che nel caso ipotizzato dal Ministero sarebbe stata operata la contestazione (anche con denuncia penale) della costituzione della società al fine di violare norme tributarie anche penali, attesa la mancanza di attività diversa da quella di emissione di fatture per operazioni inesistenti, mentre nel caso in esame tale contestazione non sembra essere stata operata.

Nella specie non si tratta, infatti, di un comportamento diretto ad eludere in via principale norme fiscali, ma altre disposizioni di ordine pubblico in materia di appalti, come esplicitamente dichiarato nell'istanza presentata all'ufficio IVA competente.

La contestazione dell'inesistenza di soggettività almeno tributaria avrebbe dovuto nella specie muovere da una specifica, anche se incidentale, rilevazione della carenza di requisiti civilistici o delle contrarietà a norme imperative della società di fatto e trovare necessaria attuazione in vari adempimenti, in primo luogo nel recupero della materia imponibile (ricavi e costi) nei confronti della società o impresa che risultava titolare dell'appalto e, in secondo luogo, nel ridimensionamento della situazione fiscale della società di fatto nei limiti dei presupposti che ad essa facessero capo, e cioè con riguardo ai proventi che rappresentassero la remunerazione di servizi prestati alle imprese socie.

In tale ultimo caso occorreva, comunque, esaminare se si trattasse di presupposti che vi verificassero in modo unitario ed autonomo in capo alla cosiddetta società di fatto: in particolare se, non esistendo una società di persone in senso tecnico, la loro riferibilità postulasse l'esistenza di un'organizzazione autonoma, da assoggettarsi ad IRPEG e non solo a ILOR, come per l'innanzi, fermo restando che nei confronti di tale organizzazione avrebbero dovuto essere recuperati a tassazione compensi che fossero relativi a prestazioni specifiche effettuate nei confronti delle imprese socie.

Non sembra che tale procedimento sia praticabile in relazione ai periodi coperti da condono, in quanto la relativa domanda è vincolata al merito dei contesti, se ed in quanto instaurati

dall'Amministrazione ed al consolidamento delle situazioni soggettive non altrimenti contestate, cui l'integrazione si riferisce.

Anche se temporalmente la domanda di condono può ricadere in periodo successivo all'emanazione di norme che hanno sancito in modo più rigoroso e generale l'impossibilità di cedere a terzi i rapporti dipendenti da appalto pubblico, non può sfuggire che la domanda si presenta di per sé come un atto integrativo di quello a suo tempo presentato, di modo che la contestazione della validità della domanda dovrebbe poter presupporre anche quella della dichiarazione dei redditi a suo tempo presentata, che invece, per le cennate ragioni, deve ritenersi consolidata in dipendenza di criteri portati dalla legge 516/82.

Una maggiore attenzione deve invece essere rivolta ai periodi per i quali non sia stato richiesto il condono e per quelli più recenti, in cui il proseguimento nella cennata procedura di registrazione e contabilizzazione di ricavi e costi e di assolvimento di obblighi formali e del sostituto di imposta appare essere privo di giustificazioni valide.

Circ. 6 aprile 1988, n. 10/9/277 — *IRPEG - Consorzi e società consortili - Determinazione del reddito del consorzio avente compiti di rappresentanza e coordinamento delle attività di imprese riunite per l'appalto dei lavori pubblici e delle singole imprese consorziate*

Sono pervenute da più parti richieste di chiarimenti circa i riflessi fiscali connessi con l'art. 23-*bis* aggiunto alla legge 8 agosto 1977, n. 584, dall'art. 12 della legge 8 ottobre 1984, n. 687, in virtù del quale «le imprese riunite possono costituire tra loro una società, anche consortile, ai sensi del libro V, capi III e seguenti del codice civile per la esecuzione in Italia, totale o parziale dei lavori».

La *ratio* della disciplina recata dal suindicato art. 23-*bis* va ricercata nell'esigenza di risolvere alcuni problemi di indole civilistica, amministrativa e fiscale originati dalla normativa di cui alla citata legge n. 584 del 1977, tenuto conto che ai sensi dell'art. 22, ultimo comma, della legge stessa, il rapporto di mandato, conferito alla capogruppo non comporta di per sé organizzazione o associazione tra le imprese riunite, ciascuna delle quali mantiene la propria autonomia ai fini della gestione degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali. La carenza di tale normativa determinava la costituzione di apposite entità preposte all'esecuzione in comune delle opere o di parte di esse, inquadrabili, ricorrendone i presupposti, tra le società di fatto, come nelle fattispecie esaminate, con riguardo all'imposizione diretta, con le risoluzioni nn. 9/571 e 9/2147, rispettivamente del 30 marzo 1979 e 13 agosto 1982. Una siffatta configurazione del rapporto intercorrente tra le imprese riunite dava luogo a non poche perplessità soprattutto sotto il profilo civilistico, in relazione alle problematiche del fallimento nonché a quelle concernenti la partecipazione alla società di fatto di società di capitali, partecipazione che, sebbene ammessa da una parte della dottrina, viene esclusa dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione. L'introduzione dell'art. 23-*bis* è diretto pertanto a dare soluzione alle cennate problematiche.

L'indagine sugli aspetti fiscali connessi a detto articolo richiede alcune considerazioni preliminari in ordine alla natura ed ai compiti attribuibili alla società cosiddetta di esecuzione ivi prevista.

A tale proposito si ritiene, tenuto conto delle finalità della norma, che la società costituita ai sensi dell'art. 23-*bis* in esame non può considerarsi subentrante nella titolarità del contratto e pertanto resta inalterato il precedente rapporto di associazione temporanea. Ed infatti il subentro della società nell'esecuzione totale o parziale del contratto non implica la sostituzione di questa alle imprese riunite, se si considera che il subentro stesso non comporta, giusta il disposto del 2° comma dell'articolo in disamina, né subappalto né cessione di contratto, tant'è che restano ferme le responsabilità delle imprese riunite di cui all'ultimo comma del precedente art. 21. In sostanza, la società, pur costituendo sotto il profilo formale un nuovo soggetto, rappresenta sostanzialmente uno strumento operativo dei lavori al servizio della associazione temporanea.

Una volta chiarito che la società di esecuzione assolve ad una funzione meramente esecutiva del raggruppamento senza acquisire la titolarità del contratto, vengono di seguito delineati gli aspetti fiscali concernenti le società consortili con riguardo alle quali sono pervenute le richieste di chiarimenti.

A tale proposito va osservato che, secondo la prevalente dottrina, la causa consortile è sostanzialmente diversa da quella societaria. Tale orientamento è suffragato anche dalla Corte di Cassazione la quale, con sentenza del 4 novembre 1982, n. 5787, ha stabilito, sia pure sotto altri profili, che sulla struttura sociale delle società in argomento devono prevalere le norme consortili. Ne consegue che la realizzazione dell'opera della società consortile è caratterizzata da una serie continua di prestazioni di servizio alle imprese riunite, le quali poi provvedono a girarle al committente per la parte corrispondente alle rispettive quote di partecipazione alla società. In sostanza questa assolve alla stessa funzione del consorzio cosiddetto operativo.

È appena il caso di osservare che tale società costituisce, agli effetti fiscali, un autonomo soggetto passivo da ricomprendere, a seconda della forma societaria rivestita, tra quelli di cui all'art. 2, lett. *a)* del D.P.R. n. 596 del 1973 ovvero tra quelli di cui all'art. 5, del D.P.R. n. 597 del

1973 e come tale obbligato alla tenuta delle scritture contabili prescritte per tali soggetti nonché alla presentazione della dichiarazione annuale.

Per quanto attiene alle modalità di rilevazione contabile delle componenti reddituali questo Ministero rileva, in coerenza con l'indirizzo seguito con la risoluzione del 30 maggio 1986, n. 9/888-85, con riguardo ai Consorzi fra imprese di costruzioni per l'esecuzione di opere pubbliche, che la società consortile, al pari del Consorzio, non deve conseguire l'utile dell'opera da dividere tra le imprese riunite né correre l'alea dell'opera stessa, dato che il risultato, in utile o in perdita, dell'affare deve prodursi direttamente in capo alle imprese riunite.

Ne discende che il conto economico della società sarà interessato, nel dare, dai costi dei beni e servizi acquisiti per eseguire l'oggetto dell'appalto e, nell'avere, dai contributi o compensi periodici versati dalle imprese a copertura di detti costi sostenuti dalla società.

Nei riguardi delle imprese riunite, i costi sono costituiti dai contributi o compensi versati alla società consortile, ed i ricavi delle somme corrisposte dal committente sulla base dei corrispettivi pattuiti, di guisa che il risultato positivo o negativo dell'opera viene a realizzarsi direttamente in capo alle singole imprese.

Coerentemente al principio innanzi enunciato, secondo cui le imprese riunite restano titolari del contratto intervenuto con il committente, si ritiene che la valutazione delle opere e dei servizi in corso di esecuzione alla fine di ciascun periodo d'imposta, ai sensi dell'art. 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, va effettuata dalle singole imprese riunite, ancorché l'opera venga eseguita per il tramite di uno strumento operativo comune.

L'esistenza della condizione negativa – alla quale resta subordinato il regime fiscale sopra delineato – costituita dall'assenza della causa lucrativa nella società consortile va verificata caso per caso, da parte dei competenti organi dell'Amministrazione finanziaria, sulla base del relativo atto costitutivo e dell'attività effettivamente svolta.

Ris. 8 gennaio 1993, n. 8/420. — *Contributi versati a un consorzio volontario*

Il presidente del Consorzio F. ha chiesto, in sostanza, di conoscere se i contributi annualmente versati al predetto organismo associativo siano deducibili dal reddito complessivo dei singoli consorziati, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. *b)* del T.U.I.R.

Al riguardo, esaminata anche la documentazione trasmessa da codesto ispettorato, si ritiene di dover esprimere avviso negativo in ordine alla deducibilità dei contributi consortili in questione.

Devesi, infatti, osservare che l'art. 10, comma 1, lett. *b)* del T.U.I.R. condiziona la deducibilità dei contributi consortili inerenti ai beni immobili alla natura obbligatoria del Consorzio, individuando, al tempo stesso, tale obbligatorietà nella circostanza che il consorzio medesimo sia costituito per legge o in dipendenza di provvedimento della pubblica amministrazione.

Restano, pertanto, esclusi dalla previsione normativa innanzi citata quei contributi che, seppure di natura obbligatoria, sono corrisposti a consorzi meramente volontari. Orbene, con riferimento al Consorzio F., si ritiene di dover senz'altro escludere la natura coattiva dello stesso, in ragione del fatto che la costituzione del predetto organismo associativo non trae origine da legge, da provvedimento della pubblica amministrazione né, tanto meno, da altro atto a cui inequivocabilmente possa attribuirsi la connotazione formale di atto della pubblica amministrazione.

Non può, peraltro, sottacersi che «l'atto d'obbligo» redatto in favore del Comune di... – di cui è copia in atti – non si appalesa quale diretta fonte costitutiva del Consorzio in esame – così come si sostiene in tesi di parte – bensì appare mera espressione di autonomia negoziale delle parti che, con detto atto, hanno inteso obbligarsi alla realizzazione di tutti i servizi di urbanizzazione primaria (strade, acquedotto, fognature, pubblica illuminazione, ecc.), condizione questa inderogabile per il rilascio delle licenze edilizie.

Ris. 17 novembre 1994, n. III-5-1112. — *Contributi consortili versati a consorzi obbligatori per la gestione di servizi comuni*

Il sindaco del Comune di... ha chiesto, in sostanza, di conoscere se i contributi consortili annualmente versati al Consorzio obbligatorio «A.» sito in... siano deducibili dal reddito complessivo dei singoli consorziati, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera *a)*, del T.U.I.R., approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

A tale proposito il medesimo sindaco ha fatto presente che il Consorzio «A.» trae origine dalla delibera del Consiglio comunale di... n. 111 del 27 ottobre 1982, in base alla quale sono stati approvati il progetto di lottizzazione obbligatoria del terreno posto in località A. nonché uno schema di convenzione urbanistica e di statuto concernente la costituzione di un consorzio obbligatorio per la realizzazione e conseguente gestione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

Successivamente, in data 30 gennaio 1988, è stato costituito, ai sensi della legge urbanistica 17 aprile 1942, n. 1150, modificata ed integrata con la L. 6 agosto 1967, n. 765, il consorzio obbligatorio denominato «A.», la cui durata è stata fissata in venti anni, successivamente ridotta a dodici, come previsto dall'art. 4 dello statuto del predetto consorzio.

Gli accordi scaturenti dalla citata convenzione urbanistica – sottoscritta tra il Comune di... ed il Consorzio «A.» in data 14 gennaio 1989 – e tradotti di fatto nello statuto del consorzio medesimo, sono stati assunti da quest'ultimo nei confronti del Comune di..., per sé e per tutti gli acquirenti degli immobili siti nel comprensorio, i quali, divenendo proprietari, entrano a far parte obbligatoriamente del consorzio e ai consorziati e ai loro aventi causa non è consentito recedere dal consorzio stesso (art. 5 dello statuto).

Nella medesima istanza il già citato sindaco ha precisato, altresì, che gli obblighi del consorzio in oggetto, sanciti negli artt. 3, 4 e 5 della menzionata delibera n. 111/82, consistono in sintesi nella realizzazione di opere di urbanizzazione primaria (costruzione rete stradale del comprensorio) e secondaria (costruzione di attrezzature per l'istruzione, per il verde e per le attività sportive), nella cessione al Comune delle aree destinate a spazi pubblici, nonché nella manutenzione ordinaria e straordinaria che sarà a carico del consorzio fino al termine di due anni a partire dalla cessione delle opere realizzate al Comune stesso.

Al riguardo, devesi precisare preliminarmente che l'art. 10, comma 1, lettera *a)*, del T.U.I.R. fa dipendere la deducibilità dei contributi consortili che attengono ai beni immobili dalla natura obbligatoria del consorzio, ed è esclusa conseguentemente tale deducibilità per tutti quei contributi che siano corrisposti a consorzi meramente volontari (cfr. risoluzione ministeriale n. 9/8/721 del 25 gennaio 1982).

Al fine di poter legittimamente considerare come oneri deducibili dal reddito complessivo i contributi della specie è, quindi, necessario preventivamente accertare la partecipazione coattiva al consorzio dei singoli proprietari.

Sembra opportuno precisare che, in base alla teoria generale vigente per gli enti in argomento, la costituzione di un consorzio assume carattere coattivo quando, anziché essere lasciata all'iniziativa dei singoli, viene all'uopo imposta al fine di assicurare il soddisfacimento dei bisogni collettivi indispensabili e conseguentemente inscindibili: così facendo si garantisce il raggiungimento dei vantaggi estensibili ad una pluralità di soggetti che si trovano nella situazione obiettiva di perseguire un fine di interesse pubblico. È parimenti consentita l'attribuzione degli oneri necessari (mezzi economici) alla organizzazione comune e all'azione consortile. Esaminati gli atti trasmessi dal Comune..., la scrivente ritiene che la natura coattiva emerge perché:

– tale natura è enunciata nell'art. 5 dello statuto consortile;
– la stessa qualificazione è ravvisabile nella delibera del Consiglio comunale che ha approvato uno schema di lottizzazione d'ufficio nonché uno statuto regolante la creazione di un consorzio obbligatorio.

Per i motivi sopra esposti i proprietari degli immobili siti nel comprensorio denominato... risultano legittimati, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera *a)*, del T.U.I.R., a portare in deduzione dal proprio reddito i contributi versati al Consorzio per la gestione dei servizi comuni, collegati alle opere di urbanizzazione.

Ris. 31 maggio 1999, n. 88/E. — ***Quesito sul regime fiscale da applicare ai trasferimenti da parte di un Consorzio fra comuni ad una società costituita ai sensi dell'art. 22 della legge 142/90, per l'esercizio di pubblici servizi locali***

Con istanza del 21 ottobre 1998 sono stati chiesti chiarimenti sul regime fiscale da applicare ai trasferimenti da parte di un consorzio fra comuni ad una società costituita ai sensi dell'art. 22 della legge 8 giugno 1990, n. 142 e successive modificazioni, per l'esercizio di pubblici servizi locali.

In particolare, l'istante fa presente che il soggetto cedente è un consorzio fra comuni costituito ai sensi degli artt. 156 e seguenti del T.U.L.C.P. n. 383/1934, successivamente trasformatosi in un consorzio Azienda ai sensi del combinato disposto degli artt. 25 e 60 della legge 142 del 1990, avente ad oggetto l'esercizio di attività commerciale (servizio di depurazione acque reflue).

Detto consorzio dopo aver goduto della cosiddetta moratoria fiscale fino al 31 dicembre 1997, ai sensi dell'art. 66, comma 14, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, è diventato dal 1° gennaio 1998 soggetto ad IRPEG.

La società destinataria del trasferimento, che svolge il servizio acquedotto, si è costituita ai sensi dell'art. 22 della citata legge 142 del 1990. Detta norma prevede che i servizi pubblici locali possono essere organizzati anche a «mezzo di società per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico locale qualora sia opportuna in relazione alla natura del servizio da erogare, la partecipazione di altri soggetti pubblici o privati».

L'operazione di trasferimento che il consorzio intende porre in essere ha lo scopo di unificare il servizio di depurazione con quello di acquedotto.

L'operazione in questione avrà luogo con le seguenti modalità:

1) trasferimento del 50% della proprietà dell'impianto di depurazione posseduto. La restante quota del 50% non può considerarsi attualmente di proprietà del consorzio;

2) trasferimento di un impianto di proprietà di un comune consorziato, tenuto in comodato dal consorzio;

3) affidamento del servizio di depurazione alla società costituita ai sensi dell'art. 22 della legge n. 142 del 1990;

4) trasformazione del consorzio, una volta esaurito lo scopo per cui è stato costituito, in consorzio di funzioni ai sensi dell'art. 25 della legge n. 142 del 1990.

Ciò posto l'istante chiede di conoscere:

a) quale sia il trattamento fiscale da applicare al cedente in relazione al 50% della proprietà dell'impianto di depurazione posseduto;

b) quale sia il regime fiscale cui sarebbe sottoposto il cedente consorzio, che a seguito dell'operazione di trasferimento, cesserebbe di essere consorzio-azienda speciale per divenire consorzio di funzioni, abbandonando l'esercizio di qualunque attività commerciale.

In merito al primo punto, l'art. 13-*bis* del decreto legge 12 gennaio 1991, n. 6, convertito dalla legge 15 marzo 1991, n. 80 ha stabilito che «i trasferimenti di beni mobili ed immobili effettuati dai comuni, dalle province e dai consorzi fra tali enti a favore di aziende speciali o di società per azioni costituite ai sensi dell'art. 22 della legge 8 giugno del 1990, n. 142, sono esenti, senza limiti di valore, dalle imposte di bollo, di registro, di incremento di valore, ipotecarie, catastali e da ogni altra imposta, spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie o natura».

Si fa presente altresì che per effetto dell'art. 3, comma 69, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, la predetta disposizione agevolativa si applica anche ai trasferimenti ed alle retrocessioni di aziende, di complessi aziendali o di rami di essi posti in essere nell'ambito di procedure di liquidazione di aziende municipali e provinciali o di aziende speciali, a norma dell'art. 85 del regolamento approvato con D.P.R.4 ottobre 1986, n. 902, qualora dette procedure siano connesse o funzionali alla contestuale o successiva costituzione di società per azioni, aventi per oggetto lo

svolgimento del medesimo servizio pubblico in precedenza svolto dalle aziende soppresse, purché i beni, i diritti, le aziende o rami di aziende trasferiti o retrocessi vengano effettivamente conferiti nella costituenda società per azioni».

È da rilevare inoltre che lo stesso art. 3, comma 69, della legge n. 549 del 1995 ha esteso l'agevolazione di cui al citato art. 13-*bis* della legge n. 80 del 1991 anche «ai conferimenti di aziende, di complessi aziendali o di rami di essi da parte delle province e dei comuni in sede di costituzione o trasformazione dei consorzi in aziende speciali consortili ai sensi degli articoli 25 e 60 della legge 8 giugno 1990, n. 142, ovvero per la costituzione di società per azioni ai sensi dell'art. 12, comma 1, della legge 23 dicembre 1992, n. 498, ovvero per la costituzione, anche mediante atto unilaterale, da parte di enti locali, di società per azioni al fine di dismettere le partecipazioni ai sensi del decreto legge 31 maggio 1994, n. 332, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 1994, n. 474, e successive modificazioni» sempreché i beni, i diritti, le aziende o rami di aziende trasferiti o retrocessi vengano effettivamente conferiti nella costituenda società per azioni. Al riguardo si fa presente che l'art. 12, comma 1, della legge n. 498 del 1992 prevede l'affidamento dei servizi pubblici locali anche a società per azioni «senza il vincolo della proprietà maggioritaria» prevista dall'art. 22 della legge n. 142 del 1990.

Ciò posto, la scrivente ritiene che nel novero delle imposte, cui la norma agevolativa dell'art. 13-*bis* fa riferimento, deve intendersi ricompresa, seppure non espressamente menzionata, anche l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) in quanto detta disposizione, dopo aver elencato specificamente una serie di tributi, prevede anche l'esenzione da «ogni altra imposta, spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie o natura». Pertanto, nei confronti del consorzio cedente, deve ritenersi che non concorrono alla formazione del reddito d'impresa, i corrispettivi (ovvero il valore normale) relativi alle citate operazioni di trasferimento di beni mobili ed immobili.

Occorre comunque evidenziare che nel caso in esame, considerato fra l'altro che dal quesito posto non emergono chiaramente le caratteristiche della società destinataria del trasferimento, detti trasferimenti godono dell'esenzione anche ai fini IRPEG nei confronti del cedente allorquando risultino soddisfatte tutte le condizioni prescritte dalle citate disposizioni, tra le quali merita di rilevare, in questa sede, quella che la società destinataria sia una società costituita ai sensi dell'art. 22 della legge n. 142 del 1990 e che la stessa abbia per oggetto lo svolgimento dello stesso servizio pubblico in precedenza svolto dal consorzio cedente.

In merito al secondo quesito relativo al regime fiscale applicabile al consorzio cedente, che cesserebbe di essere consorzio-azienda-speciale per divenire consorzio di funzioni, non esercitando di conseguenza alcuna attività commerciale, si fa presente che l'Amministrazione finanziaria ha già avuto modo di rilevare, con nota del 30 aprile 1998 indirizzata alla CISPEL, che l'art. 88 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'art. 22 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, estende l'ambito soggettivo di esclusione dall'IRPEG anche ai consorzi fra enti locali nel solo caso in cui i consorzi non abbiano rilevanza economica e imprenditoriale e, quindi, costituiscano i cosiddetti «consorzi di funzione».

Pertanto, nel caso in esame si rileva che al consorzio cedente, a decorrere dalla data della modifica dello statuto, si rende applicabile l'esclusione dall'IRPEG ai sensi del citato art. 88 del T.U.I.R. in quanto da «consorzio-azienda» diventa «consorzio di funzione» il quale non esercita alcuna attività commerciale.

Ris. 31 maggio 2001, n. 78/E — *Società di interesse nazionale inquadrata ai fini tributari tra gli enti non commerciali - Trattamento fiscale dei contributi in conto capitale*

Con nota del 26 aprile 2001, codesta Direzione Regionale ha trasmesso alla scrivente l'istanza della K società consortile per azioni che ha rappresentato quanto segue.

Con l'art. 10, comma 4, della legge 19 ottobre 1999, n. 370, la società istante è stata costituita, a decorrere dal 1° gennaio 2000, come società di interesse nazionale ai sensi dell'art. 2461 del codice civile, senza scopo di lucro. Il suddetto articolo ha disposto, altresì, che alla società si rende applicabile il regime tributario degli enti non commerciali e che tale inquadramento dovrà avvenire in regime di neutralità fiscale, fermo restando le posizioni pregresse di cui alle precedenti dichiarazioni d'imposta.

Ciò premesso, la K ha chiesto chiarimenti in merito al regime tributario da applicare alle quote residuali dei contributi in conto capitale ricevuti in passato e la cui tassazione era stata rinviata agli esercizi futuri.

Al riguardo l'istante, precisando che continuerà ad esercitare una marginale attività di natura commerciale, ritiene che le predette quote dovranno essere considerate materia imponibile limitatamente alla misura imputabile a tale residua attività commerciale, sulla base delle risultanze della contabilità separata.

Normativa di riferimento

Ai sensi dell'art. 55, comma 3, lettera *b)*, del T.U.I.R. i contributi in conto capitale costituiscono sopravvenienze attive e rilevano nel momento in cui entrano nella disponibilità materiale e giuridica del percettore, ovvero al momento dell'incasso. Tali contributi, prima dell'entrata in vigore delle disposizioni recate dall'art. 21, comma 4, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, potevano essere accantonati nella misura del 50% in una riserva in sospensione d'imposta da tassare al momento dell'utilizzo, se avvenuto per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio. A decorrere, invece, dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998, essi concorrono alla formazione del reddito o interamente nell'esercizio in cui sono incassati o, in quote costanti, in questo e nei successivi esercizi ma non oltre il quarto.

Si rileva, inoltre, che, prima dell'entrata in vigore delle citate disposizioni, anche i contributi concessi specificamente in relazione all'acquisto di beni ammortizzabili erano assoggettati alla stessa disciplina dei contributi in conto capitale. Attualmente, invece, per effetto delle modifiche intervenute, i contributi in conto impianti non generano né sopravvenienze attive né ricavi, bensì rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono.

Interpretazione

Occorre preliminarmente osservare che dal punto di vista fiscale la costituzione della K società consortile per azioni in società di interesse nazionale, senza fini di lucro, si configura, per effetto del disposto dell'art. 10 della legge n. 370 del 1999, come un'operazione straordinaria di «trasformazione» di un soggetto esercente attività d'impresa in un altro che non svolge tale attività in via esclusiva o prevalente.

Si tratta, dunque, di una trasformazione che investe, modificandola, l'essenza stessa della società, analoga alla trasformazione di una società commerciale che si trasforma in società semplice.

Tale passaggio svincola definitivamente i beni appartenenti alla K dal regime d'impresa, a nulla rilevando la successiva parziale destinazione degli stessi all'esercizio di una marginale attività commerciale.

Questo mutamento di natura soggettiva, di regola, è fiscalmente rilevante in quanto il cambiamento del regime impositivo comporta il realizzo al valore normale dei componenti aziendali con l'assoggettamento a tassazione dei plusvalori, delle sopravvenienze attive e dei fondi in sospensione d'imposta distribuibili. Conseguenza, questa, che l'ordinamento prevede tutte le volte in cui si verifica la fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa, così come nel caso di sciogli-

mento, liquidazione o di trasferimento all'estero della residenza o della sede sociale, in assenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Tuttavia, nel caso concreto, l'art. 10 della legge citata ha disposto che il predetto inquadramento della K tra gli enti non commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lettera *c)* del T.U.I.R. sia effettuato in regime di neutralità fiscale, ai fini dell'imposizione diretta o indiretta, ferme restando «le posizioni pregresse di cui alle precedenti dichiarazioni di imposta, con facoltà di richiesta dei relativi rimborsi».

In sostanza, la norma è finalizzata ad escludere dall'ipotesi di realizzo, e quindi di tassazione secondo il regime ordinario, tutti quei componenti che, altrimenti, avrebbero concorso al reddito d'impresa al momento e per effetto della «trasformazione» dell'ente.

Ciò posto, con riferimento al trattamento fiscale dei contributi in conto capitale in argomento, occorre effettuare una distinzione.

Per la parte di contributi accantonati a riserva in sospensione d'imposta ai sensi della previgente formulazione dell'art. 55 del T.U.I.R., il cui presupposto impositivo sorge, in via ordinaria, in conseguenza del mutamento del regime fiscale della società, si ritiene che gli stessi restino sottratti all'imposizione proprio in virtù della espressa deroga normativa di cui all'art. 10 della legge n. 370 del 1999.

Altrettanto non può dirsi con riferimento alla parte dei contributi in conto capitale oggetto di rateizzazione, il cui presupposto impositivo non è collegato alla costituzione della K in società senza scopo di lucro.

In questo caso, infatti, l'obbligazione tributaria è sorta al momento dell'incasso dei contributi e, dunque, precedentemente alla legge n. 370 del 1999. Nessuna rilevanza riveste la circostanza che ne sia stato differito il relativo adempimento posto che la rateizzazione, analogamente a quanto previsto per le plusvalenze, costituisce una mera facoltà concessa dall'ordinamento.

Pertanto, resterà in capo alla società istante l'obbligo di far concorrere al reddito le quote residuali, in conformità a quanto disposto dall'art. 10 della legge citata che, nel prevedere la neutralità fiscale della trasformazione della K in ente non commerciale, fa salve «le posizioni pregresse di cui alle precedenti dichiarazioni di imposta».

Con riferimento alle modalità seguite per usufruire del vantaggio fiscale della rateizzazione, è necessario fare alcune precisazioni. I contributi in argomento, che secondo la corretta tecnica contabile sono imputati per l'intero importo nel conto economico dell'esercizio di competenza, possono concorrere per quote alla determinazione del reddito d'impresa attraverso il meccanismo delle variazioni da operare in sede di dichiarazione annuale dei redditi, naturalmente finché perdura il regime d'impresa.

Pertanto, nel caso della K, la trasformazione disposta dall'art. 10 della legge n. 370 del 1999 fa sì che i contributi ancora da tassare debbano essere dichiarati per l'intero ammontare residuo come variazione in aumento del reddito imponibile nell'ultima dichiarazione presentata dalla stessa in qualità di soggetto esercente attività commerciale.

Non ha alcuna influenza, al riguardo, la circostanza che l'ente destini parte dei suoi beni all'esercizio di una secondaria attività commerciale in quanto tale destinazione, peraltro solo eventuale, si verifica in un momento concettualmente successivo rispetto a quello di attribuzione dei beni alla sfera dell'ente «trasformato».

Alle medesime conclusioni si giunge per i finanziamenti *ex lege* 7 agosto 1997, n. 266, erogati alla K per l'acquisto d'impianti prima del 1998 e, pertanto, assoggettati alla stessa disciplina fiscale prevista per i contributi in conto capitale.

Diversa, invece, è la disciplina applicabile ai contributi in conto impianti che l'istante ha ricevuto, come risulta dalla documentazione allegata agli atti, nell'esercizio 1999.

Questi ultimi, ai sensi dell'art. 76 del T.U.I.R., decrementano il costo fiscale dei beni cui si riferiscono, siano essi beni attualmente utilizzati per lo svolgimento dei compiti istituzionali dell'ente, oppure beni che la K, nella veste di ente senza fini di lucro, ha deciso di destinare alla marginale attività commerciale.

Nella prima ipotesi, il valore fiscale dei beni esclusi dal regime d'impresa, assunto al netto del contributo, non sarà più ammortizzabile e potrà rilevare, trattandosi ad esempio di un immobile, al momento di una successiva cessione a terzi per la determinazione delle plusvalenze *ex* art. 81 del T.U.I.R., qualora ricorrano i presupposti ivi contemplati.

Nella seconda ipotesi, se il contributo è stato contabilizzato in diminuzione del costo di acquisto dei beni, il valore fiscale degli stessi coinciderà con il valore civilistico. In questo caso, il contributo percepito continuerà indirettamente a concorrere alla formazione del reddito sotto forma di minori quote di ammortamento, contabilizzate e dedotte nei periodi d'imposta successivi.

Se, al contrario, il costo di acquisto dei beni è stato contabilizzato al lordo del contributo, lo stesso risulterà tra i componenti positivi del conto economico e, pertanto, concorrerà al reddito della marginale attività d'impresa sotto forma di quote di risconto passivo proporzionalmente corrispondenti alle quote di ammortamento ancora da dedurre.

Ris. 5 ottobre 2001, n. 153/E — *Scissione di consorzio-azienda con costituzione di società per azioni - Iscrizione in bilancio dei beni conferiti ai maggiori valori di perizia - Effetti fiscali*

La Direzione Regionale di (...) ha sottoposto all'attenzione della scrivente due quesiti riguardanti il trattamento fiscale di un'operazione di scissione di un'azienda consortile di gestione di servizi di trasporto locali.

Fattispecie rappresentata

L'azienda consortile Trasporti (...) gestisce un servizio di trasporto pubblico a livello locale ed è partecipata da 27 enti locali. Come specificato nel quesito, l'azienda ha personalità giuridica ed è iscritta nel Registro delle imprese. L'azienda, che deriva dalla trasformazione del preesistente consorzio avvenuta in data 2 settembre 1993, ha terminato il periodo di moratoria fiscale e dal 1° gennaio 1997 è soggetto passivo IRPEG.

Nell'ambito di un progetto di riorganizzazione del servizio pubblico a livello locale, gli enti partecipanti deliberano la scissione parziale dell'azienda consortile con destinazione del ramo d'azienda che svolge l'attività di trasporto ad una società per azioni di nuova costituzione. Per la definitiva determinazione dei valori patrimoniali conferiti gli amministratori, come stabilito dalla legge, richiedono una perizia di stima ad un esperto designato dal presidente del tribunale.

La Direzione Regionale ha chiesto chiarimenti in merito alla rilevanza fiscale dei maggiori valori patrimoniali dei beni conferiti nella società costituita con la scissione risultanti dalla perizia di stima, ai fini, ad esempio, della deducibilità degli ammortamenti o della determinazione di eventuali plusvalenze in caso di alienazione, qualora gli amministratori e i sindaci decidano l'iscrizione in bilancio di tali maggiori valori. Ha chiesto inoltre se la società beneficiaria possa utilizzare le perdite pregresse maturate in capo al consorzio scisso, secondo le regole applicabili alle scissioni di società.

Normativa di riferimento

L'art. 18 del D.Lgs. 19 novembre 1997, n. 422, come modificato dall'art. 6 del D.Lgs. 20 settembre 1999, n. 400, detta norme relative all'organizzazione dei servizi di trasporto pubblico a livello regionale e locale. Il comma 3, in particolare, stabilisce l'obbligo per le regioni e gli enti locali di incentivare il riassetto organizzativo ed attuare la trasformazione delle aziende speciali e dei consorzi in società di capitali anche con le procedure previste dall'art. 17, commi 51 e seguenti, della legge 15 maggio 1997, n. 127. Le disposizioni di quest'ultima legge sono ora ricomprese nell'art. 115 del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (T.U. degli enti locali) approvato con il D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

Il comma 1 del citato art. 115 prevede che gli enti locali possono deliberare, per atto unilaterale, la trasformazione dell'azienda speciale in società per azioni. Il comma 7 dello stesso articolo dispone che «la deliberazione di cui al comma 1 può anche prevedere la scissione dell'azienda speciale e la destinazione a società di nuova costituzione di un ramo aziendale di questa», nel qual caso si applicano, se compatibili, le disposizioni previste per la trasformazione dell'azienda speciale in società per azioni e gli articoli 2504-*septies* e 2504-*decies* del codice civile.

Per quanto riguarda la procedura da seguire l'art. 115, comma 2, dispone che la delibera di trasformazione adottata dall'ente locale «tiene luogo di tutti gli adempimenti in materia di costituzione delle società, previsti dalla normativa vigente, ferma l'applicazione delle disposizioni degli articoli 2330, commi terzo e quarto, e 2330-*bis* del codice civile». In base al successivo comma 3, «Ai fini della definitiva determinazione dei valori patrimoniali conferiti, entro tre mesi dalla costituzione della società, gli amministratori devono richiedere a un esperto designato dal presidente del tribunale una relazione giurata ai sensi e per gli effetti dell'art. 2343, primo comma, del codice civile. Entro sei mesi dal ricevimento di tale relazione gli amministratori e i sindaci determinano i valori definitivi di conferimento dopo aver controllato le valutazioni contenute nella relazione stessa e, se sussistono fondati motivi, aver proceduto alla revisione della stima».

Per incentivare la costituzione di società per azioni per la gestione dei servizi pubblici locali il medesimo art. 115, al comma 6, prevede che «il conferimento e l'assegnazione dei beni degli enti locali e delle aziende speciali alle società di cui al comma 1 sono esenti da imposizioni fiscali, dirette e indirette, statali e regionali».

Le norme che si riferiscono alle aziende speciali, in base al disposto dell'art. 31, comma 8, dello stesso T.U., si applicano anche ai consorzi che gestiscono attività aventi rilevanza economica e imprenditoriale.

Interpretazione

La Direzione Regionale di (...), con nota n. (...), ha ritenuto che la soluzione al quesito relativo al riconoscimento fiscale dei maggiori valori di perizia vada ricercata con riferimento alla modifica del trattamento fiscale delle plusvalenze iscritte nello stato patrimoniale disposta dalla legge 27 dicembre 1997, n. 449. Infatti, a seguito dell'abrogazione dell'art. 54, comma 1, lett. *c)*, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.), e della riformulazione dell'art. 76, comma 1, lett. *c)*, del T.U.I.R. secondo cui «il costo dei beni rivalutati non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito», i maggiori valori dei beni iscritti nello stato patrimoniale non costituiscono plusvalenza tassabile, né, di converso, concorrono alla determinazione del costo fiscale dei beni stessi.

Costituisce eccezione rispetto a questa regola generale l'ipotesi in cui una norma speciale preveda espressamente l'esclusione dalla formazione del reddito imponibile dei maggiori valori iscritti.

Tale sarebbe il caso dell'agevolazione prevista dall'art. 115, comma 6, del T.U. degli enti locali che assicura l'esenzione totale da ogni imposizione fiscale statale e regionale per il conferimento e l'assegnazione dei beni degli enti locali e delle aziende speciali a società per azioni costituite per la gestione di servizi pubblici locali.

Si ammette, pertanto, il riconoscimento fiscale dei maggiori valori di perizia eventualmente iscritti nel bilancio della società beneficiaria con la conseguente deducibilità dei maggiori ammortamenti e la loro rilevanza ai fini della determinazione della plusvalenza in caso di successiva cessione, purché siano presenti tutti i requisiti indicati dal comma 7 del citato art. 115 del T.U. degli enti locali, che richiama i primi sei commi del medesimo articolo.

La soluzione prospettata dalla Direzione Regionale richiede di essere ulteriormente approfondita con alcune osservazioni.

L'art. 115 del T.U. degli enti locali, più volte richiamato, stabilisce le norme che devono essere osservate nella trasformazione delle aziende speciali degli enti locali in società per azioni.

L'azienda speciale è definita, dall'art. 114 del T.U. citato, ente strumentale dell'ente locale dotato di personalità giuridica e di autonomia imprenditoriale. Queste caratteristiche, unitamente all'obbligo del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, qualificano l'azienda speciale come un ente pubblico economico. Il rapporto tra l'ente locale e l'azienda speciale è per molti aspetti diretto. Lo statuto dell'azienda speciale è «approvato» dal consiglio comunale o provinciale (anche se – è stato osservato – tecnicamente si tratta di un'adozione e non dell'approvazione di un atto adottato da un altro soggetto), le modalità di nomina e di revoca degli amministratori sono stabiliti dallo statuto dell'ente locale, lo stesso ente locale esercita i poteri di cui al comma 6 del medesimo articolo (approva gli atti fondamentali, esercita la vigilanza, verifica i risultati di gestione, provvede alla copertura dei costi sociali).

Di conseguenza, l'operazione di trasformazione di tali aziende speciali, come disciplinata dal T.U. degli enti locali, avviene secondo una procedura del tutto particolare in cui sono richiamati aspetti propri degli istituti sia della trasformazione societaria sia del conferimento.

Ed infatti i commi 1 e 2 dell'art. 115 del T.U. degli enti locali, nel definire esplicitamente questa operazione come una «trasformazione», stabiliscono che il capitale iniziale è determinato in misura non inferiore al fondo di dotazione delle aziende speciali, che l'eventuale residuo di

patrimonio netto conferito rispetto al capitale è imputato a riserve e fondi mantenendo, ove possibile, le denominazioni e le destinazioni previste nel bilancio delle aziende originarie, che le società conservano tutti i diritti e gli obblighi anteriori alla «trasformazione».

Tali disposizioni sono coerenti con la disciplina che regola in via ordinaria l'istituto della trasformazione societaria quale modifica dell'atto costitutivo che determina il mutamento della natura giuridica della società trasformata e non comporta, di per sé, variazioni nel patrimonio o nei rapporti giuridici con i terzi. Emerge, tuttavia, nel caso concreto, un sostanziale profilo di diversità in quanto si costituisce *ex* novo una società commerciale che «subentra» all'ente strumentale nei cui confronti il rapporto dell'ente locale non era certamente assimilabile a quello esistente tra socio e società. Il rapporto con il nuovo soggetto è regolato non più dall'art. 114 del T.U. degli enti locali ma dalle norme applicabili in via ordinaria alle società di capitali e trova concreta attuazione attraverso l'esercizio dei diritti patrimoniali e di partecipazione alla vita sociale, garantiti dalla titolarità delle azioni sottoscritte a fronte del conferimento dei beni. Ciò determina una netta separazione tra l'ente locale, che acquista la qualità di socio, e la società neo costituita cui sono conferiti i beni necessari per assicurare la gestione del servizio pubblico. Si sottolinea che tale conferimento può avere ad oggetto sia il complesso dei beni organizzati, per mezzo del quale l'azienda speciale, prima della trasformazione, esercitava l'attività di impresa, sia singoli beni dell'ente locale.

In questo contesto si collocano le già citate disposizioni del comma 3 dell'art. 115, dirette a far emergere il valore effettivo dei beni. Gli amministratori devono richiedere, entro tre mesi dalla costituzione della società, una relazione giurata ai sensi e per gli effetti dell'art. 2343, primo comma, del codice civile ad un esperto designato dal presidente del tribunale per la definitiva determinazione dei valori patrimoniali «conferiti». Inoltre, gli amministratori e i sindaci devono determinare i valori definitivi di conferimento entro sei mesi dal ricevimento della suddetta relazione e, fino a quando i valori di conferimento non sono determinati in via definitiva, vige il divieto di alienazione delle azioni in modo analogo a quanto disposto dall'art. 2343 del codice civile per i conferimenti.

L'esigenza di individuare il valore effettivo dei beni confluiti nella società neo costituita a fronte dell'attribuzione agli enti locali delle azioni rappresentative del capitale sociale emerge anche in vista della futura alienazione delle azioni stesse. L'art. 115, comma 1, infatti, prevede in modo esplicito che gli enti locali possono rimanere azionisti unici delle società risultanti dalla trasformazione dell'azienda speciale per un periodo non superiore a due anni dalla trasformazione stessa.

In questo quadro di riferimento, la norma dell'art. 115, comma 6, più volte richiamata, stabilisce che «il conferimento e la assegnazione dei beni degli enti locali e delle aziende speciali alle società di cui al comma 1 sono esenti da imposizioni fiscali, dirette e indirette, statali e regionali».

Qualora, per effetto di questo richiamo, si ritenesse applicabile *tout court* il regime fiscale della trasformazione, caratterizzato dalla neutralità e dalla invarianza dei valori fiscali dei beni, la norma di esenzione avrebbe effetti sostanzialmente limitati all'imposizione indiretta e non permetterebbe di dare rilevanza fiscale ai maggiori valori di perizia eventualmente iscritti in bilancio a seguito della trasformazione. La trasformazione, infatti, secondo l'art. 122 del T.U.I.R., non comporta realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.

La norma, invece, produce tutti i suoi effetti tenendo conto che con l'operazione di trasformazione delle aziende speciali (o dei consorzi), come prima specificato, si costituisce una nuova società rispetto alla quale assume particolare rilevanza il momento del conferimento dei beni organizzati per l'impresa. Ed infatti il conferimento di beni, dal punto di vista fiscale, essendo ordinariamente equiparato ad una cessione, consente il riconoscimento fiscale in capo alla conferitaria dei maggiori valori evidenziati nella relazione giurata di stima rispetto a quelli contabili, a fronte del realizzo di una plusvalenza tassabile in capo al conferente. Nel caso di specie l'esen-

zione disposta dall'art. 115 del T.U. degli enti locali permette di non attrarre a tassazione le plusvalenze formatesi in capo al conferente, rendendo tuttavia possibile l'iscrizione dei beni conferiti nel bilancio della società conferitaria entro i valori risultanti dalla relazione di stima con piena rilevanza fiscale.

Del resto, la stessa norma di esenzione in esame opera un esplicito riferimento al «conferimento» e alla «assegnazione» dei beni degli enti locali e delle aziende speciali alle società costituite con la trasformazione delle aziende speciali. In questo contesto, l'obiettivo non è di dare rilevanza a valori «rivalutati» ma di riconoscere, anche fiscalmente, gli effettivi valori di apporto, compreso l'avviamento se evidenziato nella perizia di stima, come ordinariamente avviene nei conferimenti.

Le norme sopra richiamate, in virtù del rinvio contenuto nel comma 7 dell'art. 115 sono applicabili, in quanto compatibili, anche nella diversa ipotesi in cui la deliberazione degli enti locali preveda la scissione dell'azienda speciale (o del consorzio) e la destinazione a società di nuova costituzione di un ramo aziendale di questa.

Si tratta anche in questo caso di un'operazione che presenta caratteristiche peculiari rispetto alle fattispecie cui si applicano le ordinarie norme dettate dal codice civile per la scissione di società.

Innanzitutto il richiamo effettuato dal citato art. 115, comma 7, si riferisce solo agli articoli 2504-*septies* e 2504-*decies* del codice civile. In particolare non sono richiamati gli articoli 2504-*octies* e 2504-*novies* che stabiliscono le procedure da seguire nella scissione di società, visto che nella scissione dell'azienda speciale le procedure da seguire sono le stesse previste dai precedenti commi dell'art. 115 per trasformazione.

Inoltre, anche attraverso la scissione dell'azienda speciale si costituisce una nuova società beneficiaria le cui azioni o quote sono attribuite all'ente locale a fronte del «conferimento» del ramo aziendale, nonostante che il rapporto dell'ente locale con l'azienda speciale scissa non possa essere considerato assimilabile a quello esistente tra il socio e la società.

A tale operazione di scissione/conferimento, per effetto del rinvio contenuto nell'art. 115, comma 7, si rende applicabili anche la norma di esenzione di cui al precedente comma 6, con la conseguente possibilità per la società beneficiaria di iscrivere i beni in bilancio in base ai maggiori valori risultanti dalla relazione di stima, compreso l'avviamento nella misura in cui sia evidenziato nella relazione stessa, con pieno riconoscimento fiscale.

Le conclusioni esposte appaiono coerenti anche con la disposizione dell'art. 115, comma 4, secondo cui «le società di cui al comma 1 possono essere costituite anche ai fini dell'applicazione delle norme di cui al decreto-legge 21 maggio 1994, n. 332, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 1994, n. 474». Ed infatti, poiché il D.L. n. 332 del 1994 detta norme per accelerare le procedure di dismissione di partecipazioni dello Stato e degli enti pubblici in società per azioni, il suo esplicito richiamo sottolinea che la finalità perseguita dal legislatore con la norma di agevolazione è anche quella di permettere che i beni delle società neo costituite siano iscritti in bilancio al loro valore corrente, con effetti anche fiscali, ai fini della successiva collocazione delle relative partecipazioni sul mercato.

Questa interpretazione trova conferma mettendo in parallelo l'agevolazione di cui all'art. 115 del T.U. degli enti locali con quella disposta dal successivo art. 118 del medesimo T.U., che disciplina il regime del trasferimento dei beni mobili e immobili dalle province e dai comuni a favore delle aziende speciali e delle società per azioni.

Il citato art. 118 riprende numerose agevolazioni che erano state introdotte successivamente alla legge 8 giugno 1990, n. 142, con la finalità prevalente di incentivare l'utilizzo di forme organizzative più efficienti per la gestione dei servizi pubblici locali. Queste agevolazioni, inizialmente dirette a rendere esenti da ogni imposta, spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie o natura, i trasferimenti di beni mobili ed immobili effettuati dagli enti locali in sede di costituzione di aziende speciali o società per azioni, sono state successivamente estese anche ad altre fattispecie tra le quali rileva, ai fini del nostro esame, quella disposta dal comma 2, ultimo periodo, relativa ai

conferimenti di «aziende» in sede di «costituzione» di società per azioni da parte delle province e dei comuni con la finalità di dismetterne le partecipazioni ai sensi del D.L. n. 332 del 1994.

Quest'ultima norma, infatti, è stata introdotta nell'ordinamento dall'art. 17, comma 48, della legge n. 127 del 1997, contestualmente alle norme di cui ai commi 51 e seguenti dello stesso art. 17, ora riprese dall'art. 115 del T.U. degli enti locali.

In tale contesto l'art. 115 appare, pertanto, correlato e complementare all'art. 118 che agevola la costituzione di società per azioni con i «conferimenti di aziende», anch'essi in esenzione di imposta, che non hanno i requisiti dell'azienda speciale ai sensi dell'art. 114 del T.U. degli enti locali.

L'interpretazione sistematica delle norme sopra richiamate porta a ritenere che non siano giustificate eventuali differenze nell'applicazione delle norme di agevolazione a seconda che la società per azioni sia costituita a seguito della trasformazione o scissione di un'azienda speciale, o sia costituita direttamente con il conferimento di un'azienda che non ha le caratteristiche dell'azienda speciale.

Inoltre, la differente formulazione letterale delle norme che stabiliscono la portata dell'esenzione fiscale, rispettivamente art. 115, comma 6, e art. 118, comma 1, non incide sulla sostanza della stessa che deve essere riferita, in entrambi i casi, ad ogni forma di imposizione diretta e indiretta, statale e regionale.

Le suesposte considerazioni rafforzano la conclusione che la norma di agevolazione di cui all'art. 115 del T.U. degli enti locali si riferisca anche all'avviamento emerso nella «trasformazione» o nella «scissione» dell'azienda speciale o nel conferimento di aziende effettuato dagli enti locali nella misura in cui l'avviamento stesso sia evidenziato nella perizia di stima.

Del pari, si ritiene che la società beneficiaria possa portare in diminuzione del proprio reddito le perdite pregresse maturate, successivamente alla scadenza del periodo di moratoria, in capo alla azienda speciale o al consorzio scissi, in misura percentualmente corrispondente alla quota del patrimonio netto contabile ad essa trasferito. In effetti, le norme in commento, che accordano benefici fiscali, ordinariamente non ammessi, per la costituzione di società di capitali attuate, indifferentemente, con operazioni di trasferimento/conferimento o scissione/conferimento, non precludono l'applicabilità delle ordinarie regole che disciplinano la trasmissibilità delle perdite al soggetto trasformato o al beneficiario.

E ciò in coerenza, peraltro, con i principi generali dell'ordinamento, in quanto le perdite vengono trasferite unitamente alla medesima attività d'impresa che le aveva prodotte e che è destinata a continuare in capo ad un soggetto che, per quanto detto, si pone in un peculiare rapporto di continuità con l'azienda speciale o il consorzio dalla cui trasformazione o scissione è stato generato.

Circ. 27 dicembre 2001, n. 3537/C — *Introduzione dell'euro - Società di persone, società cooperative e rapporti con il Registro delle imprese*

Lo scrivente Ufficio richiama la propria circolare n. 3531/C del 6 novembre 2001, prot. n. 514256 con la quale, con riferimento al disposto dell'art. 9 della legge 12 novembre 2001, n. 383 («Primi interventi per il rilancio dell'economia») si ricordava che per le società di persone la delibera di conversione degli importi, espressi in lire, delle quote di conferimento indicate nell'atto costitutivo, costituisce un mero atto interno della società, da adottare con semplica delibera dei soci.

Dal precedente disposto si ricava la non obbligatorietà, per dette società, della domanda di iscrizione delle quote di conferimento espresse in euro al Registro delle imprese.

Tuttavia le camere di commercio potranno ricevere domande da parte di società di persone da effettuarsi con semplice presentazione del modello S2 approvato con D.M. 7 agosto 1998, corredato dall'intercalare P, uno per ogni socio.

Questo Ufficio, tramite accordi con InfoCamere S.C.p.A., ritiene che, dato per certo che comunque nel Registro delle imprese le espressioni monetarie in lire debbono essere convertite in euro, che si possa effettuare una prima conversione d'ufficio, tramite un software messo a punto dalla richiamata società di servizi.

Nel certificato camerale apparirà, pertanto, accanto all'espressione monetaria in lire, quella corrispondente in euro. Si tratta di una conversione automatica che prescinde dall'intervento della società.

Il meccanismo sopra descritto entra in funzione automaticamente ed agisce nel momento in cui viene richiesto il certificato.

La variazione definitiva nel Registro delle imprese, con la quale le espressioni in lire scompaiono definitivamente, si avrà in occasione della prima domanda utile che una società di persone presenterà allo sportello camerale con l'intenzione di variare l'atto costitutivo.

L'entrata in funzione del programma informatico avverrà entro breve tempo e comunque entro il termine del periodo della doppia circolazione monetaria.

Si rendono necessari anche alcuni orientamenti per quanto riguarda il rapporto fra euro e società cooperative. Per dette società il capitale sociale non è un elemento costitutivo e pertanto le stesse non sono tenute a richiedere l'iscrizione nel Registro delle imprese delle variazioni che intervengono nel capitale sociale. Qualora la società cooperativa sia costituita per quote le variazioni delle stesse costituiscono un'operazione avente valore organizzativo interno e pertanto non rilevano agli effetti del Registro delle imprese. Ciò non esclude, naturalmente, che anche le società predette presentino volontariamente l'atto di conversione con le modalità già note.

Se il capitale delle società cooperative è ripartito in azioni, la ridenominazione in euro del valore di queste deve essere intesa come variazione statutaria che, quindi, sarà depositata al Registro delle imprese, ai sensi dell'art. 2537 c.c. In tal caso si procede come stabilito per le società di capitali dall'art. 17, comma 10, del D.Lgs. n. 213 del 1998, che prevede la procedura semplificata da applicarsi entro il 31/12/2001 allorché si tratta della mera operazione di conversione del capitale da lire in euro, operazione che può essere effettuata dal solo consiglio di amministrazione.

Per quanto riguarda i consorzi, seguendo anche un orientamento del MInistero dell'economia e delle finanze, si ritiene che il fondo consortile possa essere assimilato al capitale delle società di persone e pertanto che la conversione dell'importo in euro debba essere considerato un atto interno, alla cui adozione si procede senza le formalità proprie della conversione del capitale delle società per azioni o delle società a responsabilità limitata.

I dettami dell'art. 17 del D.Lgs. n. 231 del 1998 saranno applicati solo nel caso in cui, nell'atto costitutivo, siano previste quote dei singoli consorziati, allo scopo di mantenere inalterato il rapporto fra la quota e il fondo consortile.

È stato sollevato da alcune camere di commercio il quesito se il periodo della doppia circo-

lazione monetaria (1° gennaio-28 febbraio 2002) si debbano applicare i diritti di segreteria già arrotondati all'unità di euro ma riconvertiti, a fronte del pagamento, in lire.

Il parere, ovviamente, è negativo: nel periodo in questione l'utente può servirsi del pagamento dei diritti di segreteria sia in lire, come in euro, rispettando gli importi tabellari. A tale scopo l'ente camerale avrà cura di esporre le tabelle riportando gli importi dei diritti di segreteria (ma anche delle tariffe, dei prezzi vari, ecc.) definiti in lire, come da decreti originali, e in euro come da conversione ufficiale con arrotondamento all'unità di euro.

Ris. 28 marzo 2002, n. 98/E – *Interpello 954-14/2002 ai sensi dell'art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. art. 87, comma 2 del T.U.I.R.*

Con l'istanza d'interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione dell'art. 87, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R.22 dicembre 1986, n. 917 è stato esposto il seguente.

Quesito

Il Consorzio QS, costituito fra tre società di consulenza, assistenza e produzione di servizi reali alle imprese, svolge attività esterna e senza scopo di lucro, per la promozione e la diffusione dei prodotti e servizi dei consorziati e l'acquisizione di ordinativi da parte di imprese o enti pubblici da ripartire tra i consorziati.

L'art. 16 dello statuto del consorzio prevede che l'eventuale residuo attivo risultante dal bilancio non può essere diviso fra i consorziati, ma deve essere destinato all'incremento del fondo consortile che, ai sensi dell'art. 2614 del codice civile, è indivisibile fino allo scioglimento del consorzio.

L'istante chiede se, in tal caso, l'utile è soggetto a tassazione IRPEG o è esente.

Chiede l'istante, inoltre, se il consorzio deve tenere la contabilità ordinaria o semplificata, considerato che il volume dei ricavi dell'anno 2000 non ha superato 360 milioni di lire.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

Il contribuente non ha fornito alcuna soluzione interpretativa.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Dallo statuto allegato all'istanza si legge che il Consorzio QS «*si propone di coordinare l'attività dei soci consorziati e di migliorarne la capacità produttiva e l'efficienza fungendo da organismo di servizio*».

Il consorzio, dunque, svolge diverse attività di servizi destinati essenzialmente alle imprese consorziate e senza fine di lucro, allo scopo di procurare ad esse un vantaggio economico e/o competitivo[1].

Avendo per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, il consorzio rientra tra gli enti, diversi dalle società, soggetti ad IRPEG ai sensi dell'art. 87, comma 1, lettera *b)* del T.U.I.R.

Tali consorzi, di regola, non dovrebbero realizzare alcun utile o avanzo di gestione, in considerazione della tendenziale corrispondenza tra le spese sostenute a favore delle consorziate e i contributi periodici da queste ricevuti.

Nulla vieta, tuttavia, che tale tendenziale pareggio in concreto non si verifichi, anche in relazione, ad esempio, a servizi prestati a singoli consorziati e occasionalmente a soggetti terzi.

In sostanza, il conto economico dei consorzi sarà influenzato principalmente:

- dai costi sostenuti per svolgere l'attività propria del consorzio, riferibili a spese amministrative generali e spese per la realizzazione dei servizi diretti alle consorziate;
- dai ricavi derivanti dai contributi periodici versati dalle consorziate a copertura delle spese sostenute dal consorzio nell'interesse di tutte le consorziate e dai corrispettivi legati alle prestazioni di servizi resi a specifiche imprese consorziate ed occasionalmente a soggetti terzi.

---

[1] Si tratta di un consorzio diverso da quelle associazioni temporanee d'imprese finalizzate alla realizzazione in comune di un appalto o una commessa, in cui l'attività del consorzio è diretta ad un soggetto, il committente, che è esterno al consorzio stesso. Riguardo al trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette di tali consorzi, il Ministero si è più volte pronunciato con le risoluzioni n. 492 del 14 marzo 1979 e n. 888 del 30 maggio 1986.

I contributi periodici versati dalle imprese consorziate costituiranno per le stesse costi fiscalmente deducibili.

Può, dunque, verificarsi che il conto economico dei consorzi chiuda con un utile. In tal caso, essendo i consorzi soggetti passivi d'imposta ai sensi dell'art. 87 del T.U.I.R., gli utili realizzati sono sicuramente assoggettati a tassazione IRPEG, salvo che ricorrano le condizioni per l'applicazione della legge 21 maggio 1981, n. 240, recante «*Provvidenze a favore dei consorzi e delle società consortili tra piccole e medie imprese nonché delle società consortili miste*».

L'art. 7 della legge citata prevede, infatti, che «*gli eventuali utili... non sono soggetti ad imposizione qualora siano reinvestiti, al più tardi, entro il secondo esercizio successivo a quello in cui sono stati conseguiti*», ed a condizione che siano accantonati in un apposito fondo del passivo.

Altre condizioni, indicate dalla legge per fruire dei relativi benefici, sono lo scopo mutualistico (art. 1) e che il consorzio non distribuisca utili, sotto qualsiasi forma, alle imprese associate (art. 2).

Nel caso specifico prospettato dal Consorzio QS, l'art. 16 dello statuto prevede che l'eventuale avanzo di gestione sia imputato ad incremento del fondo consortile, che è indivisibile fino alla liquidazione del consorzio stesso.

Tale disposizione statutaria non muta il trattamento fiscale dell'eventuale avanzo di gestione, che fiscalmente dovrà comunque essere considerato un utile da assoggettare ad IRPEG nei modi ordinari, salva l'applicazione dell'art. 7 della legge n. 240/81, citata.

Di conseguenza tale avanzo di gestione, anche dopo l'imputazione ad incremento del fondo consortile, costituirà fiscalmente una riserva di utili.

Al momento della liquidazione del consorzio, si renderà applicabile la disciplina prevista dall'art. 44, comma 3, del T.U.I.R. Pertanto, le somme o il valore normale dei beni ricevuti dalle imprese consorziate costituiranno utile per la parte che eccede il prezzo delle azioni o quote sottoscritte.

Con riferimento al regime di contabilità, il consorzio dovrà tenere la contabilità ordinaria.

Il consorzio in esame, come detto, rientra tra gli enti, diversi dalle società, soggetti all'IRPEG ai sensi dell'art. 87, comma 1, lettera *b)* del T.U.I.R.

Tali enti devono tenere la contabilità ordinaria, ai sensi dell'art. 14 del D.P.R.29 settembre 1973, n. 600. Per gli imprenditori commerciali, ai sensi del successivo art. 18, il regime di contabilità semplificata trova applicazione solo nei confronti delle società di persone e delle persone fisiche.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Ris. 23 settembre 2002, n. 307/E — *Istanza di interpello - Art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212. Consorzio per la sistemazione straordinaria delle strade vicinali di via di (...) e via di (...), con sede in (...) - IRPEG - IVA - IRAP - IRPEF*

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, indirizzata alla Direzione Regionale (...), il Consorzio per la sistemazione delle strade vicinali di via (...) e (...) ha chiesto il parere in merito alla corretta applicazione della normativa fiscale in relazione ai seguenti tributi: IRPEG, IRAP, IVA, IRPEF per i consorziati.

Quesito

Il Consorzio istante è stato costituito il 30 gennaio 2002, ai sensi del decreto legislativo luogotenenziale 1° settembre 1918 n. 1446. Esso presenta le caratteristiche di consorzio obbligatorio creato allo scopo esclusivo di provvedere alla manutenzione straordinaria della strada, denominata via di (...) e via di (...), con durata fino al termine dei lavori.

Ad esso partecipano il Comune di (...), il Comune di (...) e tutti i residenti nella strada che hanno ritenuto di intervenire. Viene inoltre dichiarato che verrà costituito, allo scopo, un fondo consortile a cui contribuiranno per il 25 per cento il Comune di (...), per il 25 per cento il Comune di (...) e per il restante 50 per cento tutti i residenti.

Si chiede di conoscere il comportamento da tenere ai fini fiscali in relazione all'IRPEG, IVA, IRAP, IRPEF per i consorziati, nonché le modalità da seguire per effettuare la riscossione coattiva dei contributi consortili.

Soluzione prospettata dal contribuente

L'istante ritiene di essere un ente non commerciale, ai sensi dell'art. 87 – comma 1 – lett. *c)* del T.U.I.R., senza alcun obbligo, pertanto, «di redigere un bilancio con criteri economici». Si ritiene obbligato a dichiarare i propri redditi qualora vengano effettuate operazioni commerciali, quali eventuali servizi prestati ai singoli consorziati, pagati con corrispettivi specifici e non finanziati dal fondo consortile.

Per quanto riguarda l'IRAP l'istante ritiene che il Consorzio dovrà redigere la relativa dichiarazione con «metodo commerciale», dove non potranno considerarsi ricavi o proventi imponibili i contributi al fondo consortile, salvo che non si realizzino specifiche operazioni commerciali, così come per l'IRPEG.

Ai fini IVA ritiene che non debbano considerarsi prestazioni imponibili quelle rese ai fini istituzionali e finanziate con i contributi consortili, per le quali non verranno emesse fatture ma altri documenti probatori. L'istante ritiene altresì che per la soggettività passiva rispetto a tale tributo dovrà essere richiesta la partita IVA, entro 30 giorni dalla prima operazione rilevante, alla quale seguiranno tutti gli adempimenti previsti. Ritiene comunque che la possibilità di detrarre tale imposta sugli acquisti debba limitarsi a quanto stabilito dall'art. 19-*bis*2.

Ai fini della riscossione coattiva dei contributi al fondo consortile sarà seguita la procedura prevista dall'art. 7 del citato Decreto Legislativo luogotenenziale n. 1446 del 1° settembre 1918. Infine, ai fini IRPEG, l'istante ritiene che, trattandosi di contributi a un consorzio obbligatorio versati al fondo consortile, possano essere considerati oneri deducibili per i consorziati.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Per una corretta soluzione dei quesiti formulati con l'interpello in questione, occorre preliminarmente individuare la natura giuridica del Consorzio istante.

A tal fine si osserva che l'art. 87, comma 1, del T.U.I.R., alle lettere *b)* e *c)* reca la nozione rispettivamente di ente commerciale e di ente non commerciale.

L'elemento che distingue le due tipologie di enti è costituito dalla circostanza di aver o meno quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività di natura commerciale, intendendosi per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art. 51 del T.U.I.R.

Il successivo comma 4 dell'art. 87 afferma che «l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata».

Per oggetto principale s'intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Ciò premesso, dallo statuto prodotto dall'istante si rileva che il Consorzio in argomento ha lo scopo di provvedere alle opere di sistemazione e manutenzione straordinaria della strada sopra indicata e che alle spese sostenute per il raggiungimento di tale scopo provvedono oltre ai consorziati – con contributi da determinarsi in relazione all'utilità ed all'interesse che ciascun consorziato ha all'esecuzione delle opere suddette – anche i comuni nella cui circoscrizione ricade la suddetta via, in misura pari al 50 per cento delle spese complessive.

Il Consorzio, dunque, svolge un'attività economica diretta alla prestazione dei servizi ed a tal fine gestisce con una propria organizzazione i contributi versati dai consorziati medesimi.

Avendo per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, indipendentemente dal perseguimento di uno scopo di lucro, l'ente in questione assume la configurazione di ente commerciale.

Esso, quindi, rientrando tra gli enti indicati nell'art. 87, comma 1, lettera *b)* del T.U.I.R., è soggetto ad IRPEG, con la conseguente imponibilità di tutte le entrate, compresi i contributi dei consorziati.

In quanto tale il Consorzio deve tenere la contabilità ordinaria, ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Ai fini IRAP si osserva che il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, all'art. 2 individua il presupposto dell'imposta nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Al successivo art. 3 individua i soggetti passivi d'imposta e tra essi include anche gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lettera *b)* del T.U.I.R.

Pertanto, come sopra rappresentato, rientrando il Consorzio tra quest'ultimi enti, è soggetto passivo dell'IRAP ed è tenuto a determinare la base imponibile con i criteri previsti dall'art. 5 dello stesso decreto.

Ai fini IVA, avendo il Consorzio per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, le cessioni di beni e prestazioni di servizi dovranno essere considerate in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa e di conseguenza soggette ad IVA, ai sensi dell'art. 4, comma 2, n. 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Si osserva inoltre che, con prassi costante (risoluzione n. 156 del 22 luglio 1996 del Ministero delle Finanze e risoluzione n. 95 del 27 giugno 2001 dell'Agenzia delle Entrate), è stato ritenuto che sono fiscalmente rilevanti i contributi versati dai consorziati al Consorzio, in quanto detti contributi «risultando commisurati alle entità dei servizi resi dal Consorzio ai propri consorziati, si configurano quali corrispettivi di specifiche prestazioni di servizi, come tali rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633...».

Nel caso in questione non sussistono dubbi sull'esistenza del nesso sinallagmatico tra il servizio reso ed il contributo versato essendo quest'ultimo commisurato all'utilità ed all'interesse che l'opera consortile rappresenta per il singolo consorziato.

Alla luce dei principi e delle affermazioni sopra enunciati il Consorzio provvederà ad effettuare gli adempimenti contabili ed ad operare la detrazione d'imposta nel rispetto di quanto previsto dalle vigenti disposizioni normative.

Per quanto concerne il quesito riguardante le modalità da seguire per effettuare la riscossione coattiva dei contributi consortili, si deve preliminarmente osservare che esso non attiene direttamente l'interpretazione di una disposizione normativa di natura tributaria, condizione, questa, la cui ricorrenza rileva ai fini dell'ammissibilità della richiesta stessa nell'ambito dell'istituto dell'interpello disciplinato dall'art. 11 della legge n. 212 del 27 luglio 2000. Ciò nonostante, si ritiene opportuno esaminare nel merito il quesito formulando un parere che non è produttivo degli effetti di cui all'art. 11, commi 2 e 3 della legge n. 212 del 2000.

Il decreto legislativo lungotenenziale 1° settembre 1918, n. 1446, contenente disposizioni

varie in merito alla costituzione dei consorzi come quello in argomento, all'art. 7 afferma: «I contributi degli utenti si esigono nei modi e coi privilegi stabiliti per la riscossione delle imposte dirette».

Detta disposizione, che non risulta abrogata né tacitamente né espressamente, continua a disciplinare le modalità di riscossione dei citati contributi.

Ovviamente la locuzione utilizzata dal legislatore «nei modi e coi privilegi» va applicata tenendo presente la vigente disciplina in materia di riscossione delle imposte dirette. Tra le novità legislative introdotte in detta disciplina si segnala l'abolizione del visto di esecutorietà dei ruoli da parte della Direzione regionale delle entrate operata dall'art. 37 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46.

Infine, per quanto concerne il quesito riguardante la possibilità per i consorziati di dedurre dal reddito i contributi versati al Consorzio si osserva, in via preliminare, che esso è posto in violazione di quanto disposto dal comma 1 dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000. Infatti, in forza di detta disposizione normativa l'interpello deve riguardare l'applicazione di norme tributarie a casi concreti e personali.

Tale condizione può ritenersi soddisfatta solo qualora il quesito posto sia finalizzato a conoscere il trattamento tributario di un'operazione riconducibile direttamente alla sfera degli interessi del soggetto interpellante.

Nel caso in esame quest'ultimo quesito non riguarda il trattamento fiscale del Consorzio che ha inoltrato l'interpello, ma la posizione fiscale dei consorziati per cui, ai sensi dell'art. 3, comma 2, lettera *b)* del D.M. n. 209 del 26 aprile 2001, la richiesta dev'essere considerata inammissibile.

Ciò premesso, la scrivente ritiene comunque opportuno formulare una risposta che non produrrà gli effetti tipici dell'interpello.

L'art. 10, comma 1, lettera *a)*, del T.U.I.R. fa dipendere la deducibilità dei contributi consortili che attengono ai beni immobili dalla natura obbligatoria del Consorzio, sancita per legge o in dipendenza di provvedimenti della Pubblica Amministrazione.

Nella fattispecie in esame la natura obbligatoria del Consorzio, è sancita dall'art. 14 della legge 12 febbraio 1958, n. 126, che afferma «La costituzione dei consorzi previsti dal decreto legislativo lungotenenziale 1° settembre 1918 n. 1446, per la manutenzione, sistemazione e ricostruzione delle strade vicinali di uso pubblico, anche se rientranti nei comprensori di bonifica, è obbligatoria».

Si ritiene, pertanto, che i consorziati possano portare in deduzione dal proprio reddito i contributi al Consorzio istante.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale (...), viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Ris. 2 dicembre 2002, n. 377/E — *Istanza di interpello - Rapporto di mandato senza rappresentanza, trattamento ai fini delle imposte dirette - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - WX S.p.A.*

Con l'istanza d'interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione degli articoli 52 e 53 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è stato esposto il seguente.

Quesito

La società WX S.p.A. (di seguito Società) svolge principalmente prestazione di servizi informatici, di consulenza e di supporto generale alle amministrazioni centrali e periferiche dello Stato ed alle altre pubbliche amministrazioni, sulla base di apposite convenzioni stipulate con il Ministero dell'Economia e delle Finanze (di seguito Ministero).

In esecuzione di tali convenzioni, la Società acquista beni e servizi in nome proprio e per conto del Ministero, nell'ambito di un rapporto riconducibile ad un mandato senza rappresentanza.

In relazione a tali acquisiti, la Società addebita al Ministero un importo pari al prezzo dei beni e servizi acquistati, mentre il compenso ad essa spettante per l'attività di intermediazione svolta è determinato in relazione a parametri differenti, secondo quanto previsto nelle convenzioni.

La Società chiede se sia possibile, con riferimento agli acquisti di beni e servizi effettuati nell'ambito del mandato senza rappresentanza, rilevare a conto economico e considerare quale componente di reddito imponibile solo il corrispettivo dell'attività d'intermediazione svolta e non anche il costo di acquisto dal fornitore e l'addebito al mandante.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

In primo luogo la Società fa presente che il trattamento contabile e quello ai fini delle imposte dirette degli acquisti e delle vendite effettuate in esecuzione di un mandato senza rappresentanza, cioè dal mandatario in nome proprio e per conto del mandante, non è disciplinato da specifiche disposizioni di legge.

Attualmente la Società rileva in contabilità due distinte operazioni: da un lato rileva l'acquisto dal fornitore imputando il prezzo tra i costi con contropartita tra i debiti; dall'altro rileva l'addebito al Ministero imputando un importo pari a detto prezzo tra i ricavi con contropartita tra i crediti.

Tale modalità di contabilizzazione ha effetto nullo sul conto economico della Società che, di fatto, è influenzato esclusivamente dal corrispettivo spettante per il servizio svolto, determinato e rilevato in modo distinto. In particolare, tale corrispettivo è determinato sulla base dei costi per il personale e degli altri oneri di gestione, risultanti dal Piano Annuale delle Attività compilato dalla Società, ed è corrisposto dal Ministero mediante canoni trimestrali anticipati.

Tuttavia, le modalità di rilevazione delle operazioni adottate dalla Società non sono conformi alla prassi seguita da altri contribuenti di imputare a conto economico solo il corrispettivo dell'attività di intermediazione svolta dal mandatario e non anche il costo dell'acquisto dal fornitore e l'addebito al mandante, in caso di mandato all'acquisto, ovvero il ricavo della vendita al cliente e l'accredito al mandante, in caso di mandato alla vendita (cfr. Norma di Comportamento n. 139 dell'Associazione Dottori Commercialisti).

Tale prassi si fonda sulla tesi, predominante in dottrina, secondo la quale nel mandato senza rappresentanza si verifica l'acquisto immediato della proprietà sulle cose mobili non registrate direttamente in capo al mandante, per cui la successiva consegna dei beni dal mandatario al mandante non è oggetto di un contratto di trasferimento a se stante, ma è conseguenza della semplice esecuzione di un'obbligazione connaturata al mandato.

La Società fa presente, inoltre, che tale impostazione trova riscontro anche in alcuni documenti di prassi emanati in passato dall'Amministrazione Finanziaria i quali, tuttavia, non riguardano in modo diretto il trattamento della fattispecie ai fini delle imposte dirette.

In conclusione, la Società ritiene corretto imputare a conto economico e considerare quale componente positivo di reddito esclusivamente il corrispettivo dell'attività d'intermediazione svolta.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

La scrivente ritiene di poter condividere la soluzione prospettata.

Gli acquisti di beni e servizi operati dalla Società in esecuzione delle convenzioni stipulate con il Ministero s'inseriscono, effettivamente, in un rapporto di commissione, nel quale la Società opera come mandatario in nome proprio e per conto del Ministero, cioè senza rappresentanza.

Le convenzioni stipulate prevedono, tra l'altro che ogni acquisizione di beni e servizi deve essere espressamente autorizzata dal Ministero e che gli «impegni finanziari» assunti dalla Società «saranno rimborsati nella misura risultante dalle fatture emesse dai fornitori esterni, con esclusione di ogni provvigione aggiuntiva» rispetto al corrispettivo pattuito per la complessiva attività svolta e già liquidato anticipatamente con le modalità sopra indicate. I rimborsi vengono effettuati dietro presentazione di fattura da parte della Società, accompagnata dalle corrispondenti fatture emesse dai fornitori esterni e subordinatamente alla consegna dei beni o all'erogazione dei servizi al Ministero.

Infine, nelle convenzioni è specificato che il Ministero acquista la proprietà esclusiva delle apparecchiature acquistate dalla Società su sua richiesta e del software applicativo da questa sviluppato, direttamente e/o tramite il ricorso a fornitori esterni.

In sostanza, nello schema contrattuale posto in essere dalle parti, il Ministero riceve direttamente le prestazioni di servizi erogate dai fornitori esterni e acquista direttamente la proprietà dei beni acquisiti con l'intermediazione della Società mandataria, trattandosi di beni non registrati.

Tale disciplina dei rapporti tra le parti è coerente con l'impostazione prevalente in dottrina, ed esplicitamente riconosciuta anche dall'Amministrazione Finanziaria (cfr. circolare 16 febbraio 1973, n. 15 e risoluzione n. 292237 del 21 dicembre 1985), secondo la quale il mandante acquista direttamente la proprietà dei beni mobili non registrati, mentre la successiva consegna degli stessi da parte del mandatario rappresenta una mera fase esecutiva del rapporto.

A conferma di tale interpretazione basti osservare che l'art. 1706 del codice civile espressamente attribuisce al mandante l'azione di rivendicazione, tipica azione a difesa della proprietà, per ottenere la consegna delle cose mobili acquistate dal mandatario in nome proprio, fatti salvi solo i diritti acquistati dai terzi per effetto del possesso di buona fede. Di conseguenza, si può fondatamente escludere l'esistenza e la necessità di un successivo contratto di trasferimento della proprietà dei beni dal mandante al mandatario, sia pure limitatamente ai beni mobili non registrati.

Tale soluzione non è contraddetta dalla disciplina IVA che prevede, al contrario, l'obbligo di fatturazione per i passaggi tra committenti e commissionari, considerato che, come già affermato risoluzione n. 9/2156 dell'8 luglio 1977, tale obbligo è richiesto per ragioni operative proprie di tali imposte e non assume invece rilevanza né agli effetti delle imposte dirette, né ad altri effetti.

Nella fattispecie prospettata nell'istanza, ciò che rileva ai fini delle imposte dirette è invece la sostanza dell'operazione. In tale ottica il mandatario svolge esclusivamente un'attività d'intermediazione che consiste nell'acquisto di beni e servizi in nome proprio, ma per conto e nell'interesse del mandante, il quale deve inoltre espressamente autorizzarli. A fronte di tale attività d'intermediazione, strumentale a quella del mandante, l'interesse del mandatario è limitato a conseguire la provvigione contrattualmente prevista e non a conseguire la proprietà dei beni o l'utilità dei servizi acquisiti, per poi cederli al mandante lucrando un eventuale utile di negoziazione.

Tale circostanza è evidente nella fattispecie prospettata, nella quale, come detto sopra, il

Ministero rimborsa alla Società l'importo esatto delle fatture dei fornitori esterni, mentre la provvigione per la complessiva attività d'intermediazione è corrisposta anticipatamente ed è commisurata a parametri che non tengono direttamente conto delle qualità o del valore dei beni e servizi acquistati.

Gli esborsi sostenuti dalla Società mandataria, pertanto, non rappresentano dal punto di vista economico costi propri, ma «impegni finanziari», come vengono definiti nelle convenzioni; parallelamente i successivi rimborsi da parte del Ministero non rappresentano ricavi, i quali sono invece costituiti esclusivamente dalle provvigioni pattuite.

Anche i principi contabili internazionali affermano la prevalenza degli aspetti sostanziali delle operazioni economiche; di conseguenza, ad esempio, devono essere considerati ricavi solo le entrate conseguite dall'impresa in nome e per conto proprio e che determinano un incremento del patrimonio netto (cfr. IAS 18, paragrafo 8).

In conclusione, nella fattispecie rappresentata, gli effetti economici e reddituali delle operazioni di acquisto di beni e servizi poste in essere dal mandatario si producono solo in capo al mandante, proprio perché il ruolo del primo si limita in realtà alla mera intermediazione nell'attività del secondo. Come nel caso di specie, anche gli effetti economici dell'attività di un consorzio che opera in nome proprio e per conto delle imprese consorziate, ad esempio, si producono direttamente ed esclusivamente in capo a queste ultime (cfr. risoluzioni n. 888 del 30 maggio 1986 e n. 98 del 28 marzo 2002).

Di conseguenza, il conto economico della Società mandataria non deve essere influenzato dagli esborsi effettuati per gli acquisti di beni e servizi effettuati per conto del Ministero e dai relativi rimborsi, ma solo dai costi sostenuti in nome e per conto proprio per il funzionamento della propria struttura e dalle provvigioni spettanti per l'opera d'intermediazione prestata. Solo tali ultimi oneri e proventi costituiscono componenti rilevanti nella determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

Soluzione in linea con i principi contabili internazionali (*)

I riflessi fiscali del rapporto di mandato senza rappresentanza sono stati oggetto di numerosi interventi dell'amministrazione finanziaria, pur se esclusivamente sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto. La risoluzione 2 dicembre 2002 n. 377/E costituisce, pertanto, un intervento di indubbio rilievo, dal momento che con essa l'Agenzia delle Entrate si pronuncia per la prima volta sull'inquadramento fiscale del predetto rapporto ai fini delle imposte dirette, contribuendo, tra l'altro, a chiarire la questione relativa al trattamento contabile dei costi sostenuti da un'impresa che agisce in nome proprio, ma per conto di un altro soggetto.

Analisi del caso concreto

La citata pronuncia è stata resa in risposta a un'istanza di interpello presentata da una società che – nell'ambito di un rapporto riconducibile allo schema del mandato senza rappresentanza – si occupa dell'acquisto di beni e servizi in nome proprio e per conto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

In forza di quanto previsto nelle apposite convenzioni disciplinanti il rapporto tra società e Ministero, la prima addebita al secondo un importo pari al prezzo dei beni e servizi acquistati per conto di quest'ultimo, laddove il compenso per

---

(*) Commento di G. Scala e G. Scifoni, in «Guida Normativa» n. 222/2002.

l'opera di intermediazione svolta dalla società è determinato sulla base di altri parametri e corrisposto mediante canoni periodici anticipati.

Da un punto di vista contabile, la società mandataria rileva due distinte operazioni: da un lato, registra l'acquisto dal fornitore, imputando il prezzo tra i costi con contropartita tra i debiti; dall'altro, rileva l'addebito al Ministero, imputando un importo pari a detto prezzo tra i ricavi con contropartita tra i crediti. Tale tecnica di rilevazione – indotta, presumibilmente, dal regime di doppia fatturazione previsto, per il mandato senza rappresentanza, dalla vigente normativa IVA – ha un evidente effetto nullo sul risultato di esercizio del mandatario che risulta esclusivamente influenzato dal corrispettivo spettante per il servizio svolto, determinato e corrisposto nel modo anzidetto.

La società, nel richiedere il parere dell'amministrazione finanziaria, ha proposto, nell'ambito della fattispecie prospettata, di rilevare a conto economico (e, quindi, di considerare quale componente positivo concorrente alla determinazione del proprio reddito imponibile) esclusivamente il corrispettivo dell'attività di intermediazione svolta e non anche il costo sostenuto per l'acquisto del bene e/o del servizio dal fornitore e il successivo addebito al mandante.

Un'interpretazione condivisibile

L'Agenzia delle Entrate ha condiviso la soluzione prospettata dalla società, riconoscendo come il caso concreto oggetto del quesito sia caratterizzato dalla circostanza che il rapporto di mandato senza rappresentanza abbia, nella fattispecie, a oggetto l'incarico di acquistare beni mobili non registrati.

In tale ipotesi, come ritenuto dall'orientamento dottrinario largamente prevalente, l'acquisto della proprietà sui predetti beni si verifica in via immediata e diretta in capo al mandante, per cui la successiva consegna dei medesimi dal mandatario al mandante non costituisce oggetto di un ulteriore contratto di trasferimento a sé stante, ma è semplicemente la conseguenza dell'esecuzione di un'obbligazione connaturata al mandato.

La peculiarità della fattispecie è, dunque, che in tale particolare evenienza il rapporto di mandato – pur essendo qualificato «senza rappresentanza» – produce gli stessi effetti che conseguirebbero a un mandato cosiddetto «con rappresentanza», in cui il mandatario agisce non solo nell'interesse, ma anche spendendo il nome del proprio mandante, con la conseguenza che gli effetti derivanti dai negozi conclusi dal mandatario si producono ab origine *nei confronti del mandante.*

La prassi contabile (si veda Principio di comportamento dell'Associazione dottori commercialisti di Milano n. 139) ha in proposito riconosciuto come la rappresentazione contabile più aderente alla sostanza della citata operazione sia quella per cui il mandatario senza rappresentanza non include la spesa sostenuta per l'acquisto del bene o servizio fra i propri costi, e parimenti, non include il «ritrasferimento» al mandante fra i primi proventi: da ciò consegue che, ai fini delle imposte sui redditi, soltanto le eventuali commissioni riconosciute dal mandante

– quale corrispettivo per l'opera svolta nel proprio interesse dal mandatario – costituiscono componenti reddituali positivi per quest'ultimo.

Tale orientamento costituisce un'applicazione dei principi contabili internazionali, secondo i quali possono essere considerati ricavi solo le entrate conseguite dall'impresa in nome e per conto proprio e che determinano un incremento del patrimonio netto (si veda Ias n. 18, paragrafo 8).

Nel caso concreto esaminato dall'Agenzia, inoltre, la convenzione stipulata tra la società e il predetto ministero prevede specificamente che qualunque acquisto compiuto dal mandatario debba ricevere la preventiva autorizzazione del mandante e che gli «impegni finanziari» assunti dalla società siano rimborsati esattamente nella misura risultante dalle fatture emesse dai fornitori; tali rimborsi verranno poi effettuati previa missione di fattura da parte della società mandataria, accompagnata dalle fatture emesse dai fornitori, e subordinatamente alla consegna dei beni o all'erogazione dei servizi al Ministero.

ASPETTI CIVILISTICI E FISCALI DEL RAPPORTO DI MANDATO	
CON RAPPRESENTANZA	**SENZA RAPPRESENTANZA**
ELEMENTI CARATTERISTICI ***(art. 1704 del codice civile)*** **1)** Il mandatario agisce in nome e per conto del mandante. **2)** Il negozio concluso dal mandatario produce effetto direttamente nei confronti del mandante (art. 1388 del codice civile).	**ELEMENTI CARATTERISTICI** ***(art. 1705 del codice civile)*** **1)** Il mandatario agisce in nome proprio, ma per conto del mandante. **2)** Il mandatario assume e acquista in nome proprio, rispettivamente, gli obblighi e i diritti derivanti dal compimento dell'affare per conto del mandante (anche nel caso in cui i terzi abbiano avuto conoscenza del mandato).
IMPOSTE DIRETTE **1)** Gli effetti, sia giuridici sia economici, dell'attività svolta dal mandatario si producono direttamente in capo al mandante. Nell'ipotesi di un mandato alla vendita, ad esempio, i proventi derivanti dall'attività del mandatario – pur essendo materialmente incassati da quest'ultimo – nascono in capo al mandante in via diretta e a titolo originario: tra il mandatario e il mandante non esiste un rapporto ulteriore, in forza del quale il primo riconosce al secondo i compensi inizialmente acquisiti nella propria sfera economica. **2)** Il conto economico del mandatario viene interessato esclusivamente – nel dare – dai costi sostenuti per il funzionamento della propria struttura e – nell'avere – dalla provvigione pattuita per l'opera di intermediazione prestata.	**IMPOSTE DIRETTE** **Beni mobili non registrati** **1)** L'acquisto del diritto di proprietà sulle cose mobili non registrate si verifica direttamente in capo al mandante (si veda la risoluzione ministeriale 21 dicembre 1985 n. 292237). Di conseguenza, non vi è necessità di alcun ritrasferimento al mandante del bene acquistato dal mandatario: gli effetti economici e reddituali delle operazioni di acquisto di beni e servizi eseguite dal mandatario si producono esclusivamente in capo al mandante, dal momento che il ruolo del primo si limita alla mera intermediazione nell'attività del secondo (si veda la risoluzione ministeriale 2 dicembre 2002 n. 377/E). **2)** Il mandatario non include il costo d'acquisto del bene o servizio tra i propri costi e neppure il ribaltamento degli stessi al mandante tra i proventi. **3)** Ai fini delle imposte sui redditi, solo le eventuali commissioni costituiscono componenti positivi rilevanti nella determinazione del reddito imponibile del mandatario (si veda il principio di comportamento n. 139 dell'Associazione dottori commercialisti di Milano).

(segue)

CON RAPPRESENTANZA	SENZA RAPPRESENTANZA
IVA **1)** Il terzo prestatore, in relazione alle operazioni effettuate nei confronti del mandatario, deve fatturare direttamente in capo al mandante (si vedano le risoluzioni ministeriali 21 febbraio 1989 n. 550168 e 14 novembre 2002 n. 355/E). Parimenti, per le operazioni attive poste in essere dal mandatario, la fattura dovrà essere emessa direttamente dal mandante. **2)** Il mandatario con rappresentanza, inoltre, dovrà fatturare nei confronti del mandante la propria provvigione, la quale assurge ad autonoma rilevanza ai fini IVA.	**IVA** **Cessioni di beni** **1)** Il mandato senza rappresentanza è assimilabile a una «commissione alla vendita», avente a oggetto la vendita di beni, in nome del mandatario, ma nell'interesse del mandante. I passaggi dal committente al commissionario (o dal commissionario al committente) di beni venduti (o acquistati) in esecuzione di contratti di commissione costituiscono «cessioni di beni» rilevanti ai fini dell'IVA (si veda l'art. 2, comma 2, n. 3), del D.P.R. 633/1972). **2)** I corrispettivi dei predetti passaggi di beni sono costituiti rispettivamente (art. 13, comma 2, lettera *b)*, del D.P.R. 633/1972): • dal prezzo di vendita pattuito dal commissionario, diminuito della provvigione; • dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione. **Prestazioni di servizi** **3)** Le prestazioni di servizi rese o ricevute dal mandatario sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario (si veda l'art. 3, comma 3, ultimo periodo, del D.P.R. 633/1972). I corrispettivi delle predette prestazioni di servizi sono costituiti rispettivamente (art. 13, comma 2, lettera *b)*, del D.P.R. 633/1972): • dal prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione; • dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione. **4)** Totale equiparazione dei servizi resi o ricevuti dal mandatario a quelli resi da quest'ultimo al mandante (si vedano le risoluzione ministeriali 11 febbraio 1998 n. 6/E, 27 settembre 1999 n. 146/E, 15 maggio 2002 n. 145/E, 30 luglio 2002 n. 250/E, 11 ottobre 2002 n. 323/E e 14 novembre 2002 n. 355/E). Resta, tuttavia, fermo l'eventuale diverso trattamento IVA per ciascuna delle due operazioni, in relazione alla loro diversa rilevanza fiscale (si veda la risoluzione ministeriale 15 maggio 2002 n. 145/E). **5)** Le fatture relative a servizi resi dal terzo prestatore al mandatario sono emesse direttamente nei confronti di quest'ultimo (si vadano risoluzione ministeriale 21 febbraio 1989 n. 550168 e Ctc, sezione XVIII, 8 febbraio 1995 n. 444). **6)** Il ribaltamento dei costi del fatturato dal mandatario al mandante ha la stessa natura della prestazione a monte cui è collegato (si veda la risoluzione ministeriale 2 agosto 2002 n. 261/E).

Profili contabili dell'operazione prospettata – In conclusione, nel box riportato in alto, si fornisce a titolo meramente esemplificativo una possibile sequenza di registrazioni contabili del soggetto che nella fattispecie agisce quale mandatario senza rappresentanza.

1) Al momento dell'incasso delle provvigioni corrisposte dal mandante – che, si ricorda, nel caso di specie sono anticipate rispetto all'acquisto di beni e servizi – si avrà la seguente registrazione:

CASSA	a	*Diversi*		36
	a	PROVVIGIONI ATTIVE	30	
	a	IVA A DEBITO (20%)	6	
Incassate provvigioni dal Ministero per il periodo y				

2) In occasione dell'acquisto di beni o servizi (in seguito a espressa autorizzazione del mandante) si avrà:

Diversi	a	FORNITORI c/ACQUISTI		120
MINISTERO c/PAG. FORNITORI			100	
IVA A CREDITO (20%)			20	
Ricevuta fattura n. XXX per acquisto beni mobili per conto del Ministero				

3) Successivamente, la società consegnerà al mandante i beni acquistati e presenterà le fatture ricevute dai fornitori al fine di ottenere il rimborso; in tal caso, la scrittura sarà la seguente:

CASSA	a	*Diversi*		120
	a	MINISTERO c/PAG. FORNITORI	100	
	a	IVA A DEBITO (20%)	20	
Riaddebitati al Ministero costi d'acquisto sostenuti per suo conto				

4) Infine, la società provvederà a pagare i fornitori:

FORNITORI c/ACQUISTI	a	CASSA		120
Saldo fattura n. XXX per acquisti effettuati per conto del Ministero				

La medesima convenzione, inoltre, precisa ulteriormente che il Ministero acquisti la proprietà esclusiva delle apparecchiature acquistate su sua richiesta dal mandatario: il Ministero, in altri termini, riceve direttamente le prestazioni di servizi erogate dai fornitori esterni e acquista direttamente, trattandosi di beni mobili non registrati, la proprietà dei beni acquisiti attraverso l'intermediazione della società mandataria.

Una siffatta regolamentazione dei rapporti tra le parti è riconosciuta conforme, oltre che all'opinione della dottrina dominante, anche a quanto chiarito dalla stessa amministrazione finanziaria in occasione di precedenti pronunce, nelle quali è stato precisato che il mandante acquista direttamente la proprietà dei beni mobili non registrati (si vedano la circolare Finanze 16 febbraio 1973 n. 15 e la risoluzione 21 dicembre 1985 n. 292237).

A tal riguardo anche la disciplina del codice civile – che attribuisce al mandante l'azione di rivendicazione, tipica azione a difesa del diritto di proprietà, al fine di ottenere la consegna delle cose mobili acquistate dal mandatario in nome proprio (art. 1706 del codice civile) – fornisce un'esplicita conferma dell'acquisto a titolo originario (e non derivato da un ulteriore atto di trasferimento del mandatario) della proprietà sui predetti beni da parte del mandante.

L'Agenzia ha, pertanto, ritenuto che nel caso di specie sia da escludersi l'esistenza e la necessità di un successivo contratto di trasferimento della proprietà dei beni dal mandante al mandatario.

A tale riguardo è stato correttamente sottolineato che la descritta impostazione non è ostacolata dal sistema della doppia fatturazione previsto dalla disciplina dell'IVA nei rapporti tra mandante e mandatario, dal momento che il suddetto regime è giustificato da ragioni operative proprie di tale tributo e non assume alcuna rilevanza ai fini delle imposte dirette (si veda la risoluzione ministeriale 8 luglio 1977 n. prot. 9/2156).

L'attenta considerazione dell'effettiva sostanza dell'operazione – consistente nell'attività di intermediazione in nome proprio e per conto del mandante – ha evidenziato che gli effetti economici e reddituali si producono solo in capo a quest'ultimo.

La società mandataria, pertanto, potrà rilevare, quale componente positivo di reddito, soltanto le provvigioni riconosciute per l'opera di intermediazione svolta, laddove gli esborsi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi non ne interesseranno il conto economico, dal momento che rappresentano semplici «impegni finanziari» (così come definiti nella convenzione stipulata con il mandante); parallelamente, i successivi rimborsi di spese corrisposti da parte del Ministero non rappresenteranno ricavi per il mandatario e non concorreranno alla formazione del relativo imponibile IRPEG.

Ris. 2 ottobre 2006, n. 109 – *Istanza di interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. BANCA Alfa S.P.A.*

Quesito

La Banca Alfa S.p.A. (di seguito, «la Banca») ha intenzione di sottoscrivere una parte dello «Strumento finanziario di partecipazione» (di seguito «lo Strumento») emesso dalla «Società Regionale di Garanzia Beta» (di seguito, «Società di Garanzia»), società cooperativa per azioni a mutualità prevalente, che svolge l'attività di prestazione di garanzia fideiussoria relativa a finanziamenti a medio-lungo termine concessi ai soci cooperatori.

In particolare, tale Strumento, emesso ai sensi degli artt. 2526, 2346, 2351 e 2541 del codice civile, presenta le seguenti caratteristiche così come descritte nella bozza di regolamento di emissione:

- lo Strumento non prevede alcuna remunerazione per i suoi sottoscrittori;
- gli importi relativi allo Strumento saranno imputati a specifica riserva del Patrimonio netto [art. 22, comma 1, lettera *e)* dello statuto sociale] da utilizzare per la copertura di eventuali perdite della società derivanti dall'escussione di garanzie prestate o per l'effettuazione di appositi accantonamenti a fronte dei rischi derivanti dalle garanzie stesse;
- lo Strumento è emesso a tempo indeterminato ed i sottoscrittori hanno la facoltà di recesso non prima che siano decorsi dieci anni dal versamento degli importi sottoscritti. In caso di recesso il rimborso avverrà sulla base della consistenza della riserva ex art. 22, comma 1, lettera i), dello statuto sociale risultante dal bilancio relativo all'esercizio in cui ha efficacia il recesso.

Ciò premesso, la Banca chiede di conoscere il parere della scrivente circa il corretto trattamento fiscale delle somme relative alla sottoscrizione dello Strumento.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La Banca ritiene che, in base al combinato disposto degli articoli 13, comma 10 e comma 49, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269 (convertito con modificazioni dalla legge 14 novembre 2003, n. 326) e dell'art. 99, comma 3, del testo unico per le imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.), le somme relative alla sottoscrizione dello Strumento emesso dalla Società siano deducibili dal reddito complessivo per un importo non superiore al 2 per cento del proprio reddito di impresa. Ciò in quanto, sostiene l'istante, le norme sopra richiamate qualificano, sotto un profilo fiscale, le somme corrisposte per la sottoscrizione dello Strumento come contributi a fondo perduto.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Come noto, l'art. 13 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 14 novembre 2003 n. 326, disciplina l'attività di garanzia collettiva dei fidi.

Come già chiarito nella circolare n. 28/E del 21 giugno 2004, con tale articolo il legislatore ha inteso riordinare l'attività di garanzia collettiva dei fidi introducendo una compiuta disciplina dell'attività e dei soggetti legittimati al relativo esercizio tale da incentivare l'aggregazione di questi ultimi e consentirne l'ingresso nel settore dei soggetti finanziari vigilati dalla Banca d'Italia.

Il regime tributario dell'attività di garanzia collettiva dei fidi e dei Confidi è racchiuso nei commi che vanno da 45 a 51 dell'art. 13 sopra richiamato.

In generale, ai fini delle imposte sui redditi i Confidi si considerano enti commerciali (art. 73, lettere *a)* e *b)*, del T.U.I.R.). Essi, pertanto, devono essere assoggettati al regime degli enti commerciali sia sotto il profilo del trattamento tributario, sia sotto quello degli adempimenti. Il reddito complessivo dei Confidi configura, pertanto, reddito di impresa, dovendo essere determinato secondo le disposizioni previste dal Titolo II, capo II, Sezione I, del T.U.I.R.

In deroga alla tassazione ordinaria del reddito di impresa, l'art. 13 sopra richiamato, al comma 46, ha previsto che il reddito realizzato da tali soggetti sia determinato senza apportare al risultato netto del conto economico le eventuali variazioni in aumento conseguenti all'applicazione dei criteri indicati nel T.U.I.R. medesimo. Inoltre, ai sensi del comma 18 del medesimo articolo, è vietato ai Confidi di distribuire avanzi di gestione, di ogni genere e sotto qualsiasi forma, alle imprese consorziate o socie, e ciò anche in caso di scioglimento del consorzio, della cooperativa o della società consortile, ovvero di recesso, decadenza, esclusione o morte del consorziato o del socio.

Il comma 49 dell'art. 13 del decreto-legge n. 269 del 2003 dispone altresì che «le quote di partecipazione al fondo consortile o al capitale sociale dei confidi, comunque costituiti, e i contributi a questi versati costituiscono per le imprese consorziate o socie oneri contributivi ai sensi dell'art. 64, comma 4, del T.U.I.R.» (attuale art. 99, comma 3). Tale ultima disposizione prevede che «i contributi ad associazioni sindacali e di categoria sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti, se e nella misura in cui sono dovuti in base a formale deliberazione dell'associazione». L'ultimo inciso del comma 49 dell'art. 13 sopra citato prevede che il trattamento tributario sopra descritto «si applica anche alle imprese e gli enti di cui al comma 10, per un ammontare complessivo deducibile non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato; è salva ogni eventuale ulteriore deduzione prevista dalla legge».

Da ciò consegue, come precisato nel documento di prassi sopra richiamato, che le imprese consorziate o socie possono dedurre dal reddito le quote di partecipazione e i contributi nell'esercizio in cui vengono materialmente pagati se e nella misura in cui gli stessi risultino dovuti in base a formale delibera del Confidi. La medesima disciplina fiscale trova applicazione anche ai contributi corrisposti ai Confidi, per sostenerne l'attività, corrisposti da enti pubblici e privati o da imprese di maggiori dimensioni che non possono farne parte, ovvero che non possono diventare socie degli stessi. Tuttavia, in tale ipotesi la deducibilità non è totale, ma limitata ad un ammontare complessivo pari al 2 per cento del reddito di impresa dichiarato dai soggetti eroganti.

Ciò posto, con riferimento al trattamento tributario delle somme relative alla sottoscrizione da parte dell'istante di una quota dello Strumento emesso dalla Società, in ragione delle particolari caratteristiche di tale Strumento la scrivente ritiene che alle stesse non sia applicabile la disciplina prevista per le quote di partecipazione e per le somme corrisposte a titolo di contributi.

Le somme versate per la sottoscrizione di tale Strumento, infatti, non sono assimilabili, sotto un profilo fiscale, a quelle versate a titolo di contributo o di quote di partecipazione al fondo consortile o al capitale sociale di Confidi, disciplinate dall'art. 13 del decreto-legge n. 269 del 2003 e che rappresentano elargizioni liberali a fondo perduto.

Diversamente, le somme utilizzate per la sottoscrizione di una quota dello Strumento non sono versate a fondo perduto in quanto la bozza del regolamento di emissione prevede che in caso di recesso il sottoscrittore dello Strumento ha diritto al rimborso delle somme a suo tempo corrisposte, sulla base della consistenza della riserva *ex* art. 22, comma 1, lettera i), dello statuto sociale risultante dal bilancio relativo all'esercizio in cui ha efficacia il recesso.

Pertanto, la circostanza che sulla base di un conferimento in denaro venga emesso uno strumento finanziario comporta di fatto il riconoscimento al suo portatore di un diritto di credito - seppur subordinato - relativo alla restituzione della somma versata. Tale ipotesi ben si differenzia dal versamento di un contributo a fondo perduto da parte di un soggetto che, con lo scopo di sostenere l'attività di Confidi, effettua una dazione di denaro senza diritto alcuno alla restituzione di quanto versato, sostenendo, quindi, un onere immediato e definitivo.

Inoltre, la sottoscrizione dello Strumento non può, per sua natura, essere assimilata all'acquisto di una quota di partecipazione al fondo consortile o al capitale sociale di Confidi, perché solo al ricorrere di tali fattispecie è prevista l'acquisizione dello status di socio di Confidi

a cui corrisponde, tra l'altro, una partecipazione agli utili ed alle perdite societarie, nonché una responsabilità, nei limiti delle quote di capitale sottoscritte, per le obbligazioni sociali.

Pertanto, la scrivente ritiene che la somma versata per la sottoscrizione della quota dello Strumento non può usufruire del medesimo regime fiscale dei contributi a fondo perduto di cui all'art. 99 del T.U.I.R. e che nell'ipotesi in cui venga esercitata la facoltà di recesso, occorrerà verificare se l'eventuale spread negativo (pari alla differenza tra la somma originariamente versata per la sottoscrizione dello Strumento e quella ricevuta a titolo di rimborso) possa costituire e in quale misura una perdita deducibile.

Ris. 12 marzo 2007, n. 44 – *Istanza di interpello - Continuazione della tassazione di gruppo. Art. 124, comma 5, del T.U.I.R. - ALFA S.r.l.*

Quesito

Con istanza presentata, in data 5 maggio 2006 (e, successivamente integrata in data 20 ottobre 2006), ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la Alfa S.r.l. (di seguito la società «A»), in persona del proprio legale rappresentante, ha chiesto dei chiarimenti relativamente all'applicazione dell'art. 124, comma 5, del T.U.I.R. (approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) nell'ipotesi di riorganizzazione del proprio gruppo societario.

La società «A» controlla al 100% la società Beta S.p.A. (di seguito, in breve, società «B») che a sua volta controlla al 100% la società Kappa S.r.l. (di seguito, in breve, società «C») e la società Gamma S.r.l. (di seguito, in breve, società «E»).

In data 31 dicembre 2004, la società «B» (controllante della società «C») ha esercitato, in qualità di consolidante, l'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'art. 117 del T.U.I.R. (valida per il triennio 2004-2006), congiuntamente alla diretta controllata «C» (Consolidato «B-C»).

(omissis) Il grafico è visibile nel formato pdf .

In data 22 luglio 2005, la società «B» ha costituito, mediante conferimento di un ramo di azienda, la società Delta S.p.A. (di seguito, in breve, società «D») con un soggetto esterno al gruppo.

Dopo il conferimento e, a seguito dell'entrata nel gruppo della Kappa 1 S.r.l. (di seguito, in breve, società «F»), la configurazione del gruppo risulta la seguente:

(omissis) Il grafico è visibile nel formato pdf.

In data 28 ottobre 2005, la società «B», che controlla la società «C» per il 78%, ha confermato la predetta opzione (valida per il triennio 2004-2006), ed ha esercitato una nuova opzione (valida per il triennio 2005-2007), congiuntamente alla neo-costituita «D» allargando il proprio perimetro di consolidamento (Consolidato «B-C» e «B-D»).

Poiché per effetto del predetto conferimento aziendale «A» e «B» si trovano a svolgere le medesime attività, è sorta l'esigenza per il gruppo di realizzare una ulteriore riorganizzazione societaria, mediante la fusione per incorporazione di «B» (società ammessa alla tassazione di gruppo come consolidante) nella capogruppo «A» (società non consolidata).

A seguito della predetta operazione straordinaria, quindi la capogruppo ha «sostituito» la partecipazione in «B», pari al 100%, con una partecipazione diretta in «D», pari al 78%.

Ciò premesso, la società «A» chiede di precisare quali siano gli effetti della predetta operazione di fusione sulla validità della opzione per la tassazione di gruppo già esercitata dalla consolidante «B» (incorporata da «A») con le controllate «C» e «D».

La società «A», in particolare, chiede di poter proseguire il consolidato (Consolidato «B-C» e «B-D») già avviato dalla società «B» (in data 31 dicembre 2004 e, successivamente, integrato in data 28 ottobre 2005).

Inoltre, posto che il consolidato di «B» continui in capo ad «A», la società chiede di poter includere nel perimetro di consolidamento anche «E» ed «F».

Successivamente alla prospettata operazione di fusione la configurazione del gruppo risulterebbe la seguente:

(omissis) Il grafico è visibile nel formato pdf.

Soluzione prospettata dal contribuente

La società ritiene di poter proseguire il consolidato già avviato dalla società «B» con le società «C» e «D» e, di poter includere nel perimetro di consolidamento anche «E» e «F».

Parere della Direzione Centrale

In linea generale, si ricorda che le operazioni straordinarie possono determinare o meno

l'interruzione anticipata del regime del consolidato nazionale prima del compimento del triennio, con gli effetti previsti dall'art. 124 del T.U.I.R.

Con specifico riferimento all'interruzione della tassazione di gruppo, l'art. 124 del T.U.I.R. disciplina gli effetti che si verificano «se il requisito del controllo, così come definito dall'art. 117, cessa per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio».

Il comma 5 del predetto art. 124, inoltre, prevede che «nel caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato può essere richiesta, mediante l'esercizio del diritto di interpello ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la continuazione del consolidato».

Gli artt. 11 e 13 del D.M. 9 giugno 2004 (disciplinante l'attuazione delle disposizioni sul regime del consolidato nazionale) individuano, rispettivamente, le tipologie di operazioni straordinarie che non interrompono la tassazione di gruppo e le fattispecie che interrompono la tassazione di gruppo prima del compimento del triennio.

In tutti i casi diversi da quelli specificatamente regolati, inoltre, come previsto dall'art. 13, comma 2, dello stesso decreto, la continuazione del consolidato è consentita solo a seguito di parere positivo espresso dall'Agenzia delle Entrate in risposta ad una specifica istanza di interpello ai sensi del citato art. 11 della legge n. 212 del 2000.

Come chiarito dalla circolare n. 53/E del 2004 (paragrafo 7.3.), le operazioni straordinarie che non interrompono anticipatamente la tassazione di gruppo sono accomunate dalla circostanza che le stesse non fanno mutare il soggetto giuridico controllato (nel caso delle fusioni), ovvero la compagine sociale (nel caso delle scissioni).

Con riferimento alla fattispecie, preliminarmente, si osserva che l'operazione di fusione rappresentata è riconducibile ad una fusione per incorporazione della consolidante con società non inclusa nel consolidato.

In tale ipotesi particolare, come chiarito nella citata circolare 53/E del 2004, paragrafo 7.3.1., la società incorporante (nel caso di specie, «A») non è «automaticamente» attratta nel regime di tassazione consolidata avviato dalla società incorporata (nel caso di specie, «B»), ma è necessario – a tal fine – produrre istanza d'interpello ai sensi della legge n. 212 del 2000, come previsto dal predetto comma 2 dell'art. 13.

Ciò posto, si ritiene opportuno rappresentare gli effetti che l'incorporazione della consolidante «B» nella capogruppo «A» determina ai fini della validità dell'opzione esercitata da «B», rispettivamente con «C» nel 2004 e con «D» nel 2005.

Con la descritta operazione di fusione l'incorporante «A» (già controllante al 100% di «B») succede nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della incorporata «B», ivi incluse quelle relative al regime del consolidato, qualora risultino rispettati i requisiti previsti dall'art. 117 del T.U.I.R.

L'operazione in questione, come detto, rappresenta una fattispecie prevista dal citato art. 124, comma 5, del T.U.I.R., secondo periodo, in applicazione del quale la società risultante dalla fusione «A» ha la facoltà di richiedere la continuazione del consolidato avviato, in qualità di consolidante, dalla società fusa «B».

Al riguardo, si precisa che al fine di evitare gli effetti interruttivi previsti dall'art. 124 del T.U.I.R., è necessario che la «partecipazione rilevante» detenuta dalla società «A», *post* fusione, nelle controllate «C» e «D», soddisfi i requisiti previsti dagli artt. 117 e 120 del T.U.I.R., come chiarito nella circolare citata n. 53/E, paragrafo 3.

Ne consegue che, nel presupposto che risulti verificato il complesso delle disposizioni di legge relative al regime della tassazione di gruppo e quelle relative al regime delle fusioni di cui all'art. 172 del T.U.I.R., non sussistono preclusioni alla continuazione del Consolidato «B-C» e «B-D», con la società «A» in qualità di consolidante, con efficacia già nel periodo di imposta nel quale ha effetto la fusione e relativamente alla residua frazione del triennio di validità dell'opzione.

L'incorporante «A» dovrà in tal caso comunicare all'Agenzia delle Entrate la conferma

della tassazione di gruppo da parte delle predette società. Detta comunicazione dovrà avvenire mediante presentazione in via telematica della «Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale», avendo cura di indicare nella sezione «dati relativi alla società consolidata» il codice 5 (conferma della tassazione di gruppo) nella casella «Tipologia comunicazione» entro il termine di trenta giorni dal perfezionamento dell'operazione prospettata.

Ciò posto, si rappresentano di seguito talune osservazioni relativamente alla disciplina applicabile alle perdite fiscali eventualmente presenti nel Consolidato di «B».

Al riguardo si fa presente che alla operazione prospettata deve applicarsi in via analogica la disciplina prevista dall'art. 13, commi 5 e 6, del D.M. 9 giugno 2004. Tale disciplina, infatti, ha ad oggetto l'ipotesi in cui un soggetto controllante non riveste più il ruolo di consolidante poiché opta per un consolidato in qualità di consolidata; nel caso di specie, la «B» non riveste più il ruolo di consolidante in quanto è incorporata dalla capogruppo «A».

Dall'applicazione del richiamato art. 13, commi 5 e 6, del citato decreto consegue che:

– il Consolidato di «B» con «C» e «D» si interrompe senza che si producano gli effetti di cui all'art. 124, commi 1, 2 e 3 del T.U.I.R.;
– le perdite fiscali residue di tale consolidato devono essere riattribuite alle società che ad esso partecipano, secondo i criteri manifestati in sede di iniziale comunicazione dell'esercizio dell'opzione, ai sensi dell'art.13, comma 8, del citato decreto;
– le perdite in tal modo riattribuite assumono natura di perdite pregresse all'entrata nel consolidato di «A» e come tali utilizzabili solo in capo alle entità legali che le hanno generate, in virtù del rinvio operato dal citato art. 13, comma 6, secondo periodo dell'art. 118, comma 2, del T.U.I.R.

Con riferimento alla possibilità che le società «F» e «E» esercitino l'opzione in qualità di controllata congiuntamente ad «A», si esprimono le seguenti osservazioni.

L'art. 15, comma 1, D. M. 9 giugno 2004, ha espressamente previsto la possibilità di un esercizio «ritardato» dell'opzione, riferita all'ipotesi di subentro di una controllata nel consolidato già avviato. L'art. 2, comma 3, del medesimo decreto ammette, infatti, che l'opzione possa essere esercitata in qualità di consolidata anche in un esercizio successivo a quello in cui ha avuto inizio la tassazione di gruppo cui partecipa il soggetto consolidante, fermo restando che anche in tale particolare ipotesi l'opzione è irrevocabile per tre esercizi sociali.

In tal caso come chiarito nella circolare 53/E del 2004, paragrafo 2.1., non si avranno, peraltro, due distinti consolidati, bensì un unico consolidato con scadenze differenziate tenuto conto che ciascuna opzione ha una efficacia triennale a partire dal periodo di imposta in cui è esercitata.

Nell'ambito del gruppo, pertanto, posto che il consolidato di «B» (con «C» e «D»), continui, per effetto di una fusione realizzata nel corso del triennio di validità di ciascuna opzione, con riferimento al consolidato in capo ad «A» si avranno scadenze differenziate, rispettivamente al:

– 31 dicembre 2006 per l'opzione di «A» con «C»;
– 31 dicembre 2007 per l'opzione di «A» con «D»;
– 31 dicembre del secondo periodo di imposta successivo a quello in cui è stata effettuata l'opzione di «A» con «F» e di «A» con «E».

La presente risposta rileva ai sensi e per gli effetti dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000, richiamato dagli artt. 124, comma 5, del T.U.I.R. e 13, comma 2, del D.M. 9 giugno 2004, restando impregiudicata la potestà dell'Amministrazione Finanziaria di applicare, ricorrendone i presupposti, la norma antielusiva di cui all'art. 37-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Ris. 13 marzo 2007, n. 48 – *Scissione di società consolidante e trattamento perdite. Istanza d'Interpello ex art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 della Alfa S.P.A.*

Con istanza presentata in data 1° agosto 2006, la società in oggetto indicata ha chiesto chiarimenti in merito alla corretta interpretazione delle disposizioni normative in materia di attribuzione delle perdite fiscali pregresse nella scissione (art. 173 del T.U.I.R.) nel caso in cui siano state parzialmente prodotte in vigenza di consolidato nazionale (artt. 117 e ss. del T.U.I.R.).

Descrizione della fattispecie

La Alfa S.p.a. opera nel settore della produzione di cartoncino. La società, quotata alle Borse Valori di Milano, Madrid e Barcellona, è a capo di un gruppo internazionale operante in parte nello stesso settore della carta e in parte in altre attività.

Nel 2004, per il triennio 2004-2006, la società ha esercitato l'opzione per il consolidato fiscale nazionale, in qualità di controllante, con la controllata Beta S.r.l.

Nel corso del 2006, al fine di valorizzare le attività immobiliari non strumentali all'attività industriale del gruppo di cui la società istante è controllante e nell'ambito di un più ampio programma di ristrutturazione finanziaria del gruppo stesso, la Alfa S.p.a. ha realizzato una scissione parziale proporzionale del suo patrimonio a favore di una nuova società denominata Gamma S.p.a. A seguito della suddetta scissione sono state trasferite alla newco beneficiaria un'area su cui insistono fabbricati a destinazione industriale e la partecipazione totalitaria nella Delta S.r.l., società immobiliare del gruppo.

Il progetto di scissione prevede che le perdite fiscali pregresse della scissa sono ripartite tra scissa e beneficiaria in proporzione alla quota di patrimonio netto contabile, rispettivamente, rimasta e trasferita.

Considerando che nei periodi d'imposta 2004 e 2005 la società istante ha partecipato alla tassazione di gruppo con la controllata Beta S.r.l., le perdite prodotte in tali periodi d'imposta dalla Alfa S.p.a. hanno concorso alla formazione del reddito complessivo globale e sono state in parte annullate dall'imponibile positivo prodotto dalla controllata negli stessi periodi d'imposta.

Premesso che la società istante dichiara che nel caso di specie risultano soddisfatte le condizioni poste dalla norma ai fini del riporto delle perdite pregresse nella scissione (art. 173, comma 10 e, per rinvio, art. 172, comma 7 del T.U.I.R.) e che, come sopra ricordato, la stessa ha optato per il consolidato fiscale nazionale per il periodo 2004-2006, viene chiesto se il plafond di perdite al quale applicare il criterio del riparto delle stesse tra scissa e beneficiaria in proporzione della quota di patrimonio netto rimasto e trasferito sia costituito:

- dal totale delle perdite pregresse, formato dalla somma delle perdite riferite sia ai periodi d'imposta antecedenti all'avvio del consolidato che a quelli in vigenza della tassazione di gruppo (queste ultime al netto della quota utilizzata ad abbattimento dell'imponibile della consolidata);
- unicamente dalle perdite maturate nei periodi d'imposta anteriori all'opzione per il consolidato.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La società istante ritiene corretto considerare, quale plafond per la ripartizione proporzionale delle proprie perdite fiscali pregresse, la somma di quelle prodotte sia nei periodi d'imposta *ante* consolidato che in quelli in vigenza di consolidato.

A tale conclusione non sarebbero di ostacolo né le norme sulla scissione né quelle sul consolidato fiscale nazionale, sulla base delle seguenti considerazioni.

Il criterio proporzionale nel riparto delle perdite pregresse, individuato nel progetto di scissione, seppur non esplicitamente previsto dall'art. 173 del T.U.I.R., risponderebbe in ogni caso al criterio di riparto tra scissa e beneficiarie delle «posizioni soggettive della società scissa» – tra

le quali vanno annoverate le perdite fiscali – di cui al comma 4 dell'art. 173. Sulla scorta di tale principio, che prevede espressamente che il subentro nelle posizioni giuridiche della scissa deve avvenire «in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite», l'istante ritiene che «rappresentando le perdite fiscali pregresse della società scissa una specifica posizione soggettiva maturata negli anni per effetto della gestione aziendale nel suo complesso, il relativo trasferimento non possa che avvenire comprendendo il coacervo delle stesse, ancorché parzialmente prodotte in vigenza di consolidato». L'esclusione di queste ultime, infatti, determinerebbe «una disomogeneità di grandezze a cui applicare il criterio proporzionale, nel senso che al complesso del patrimonio aziendale preso a base per la scissione non corrisponderebbe il complesso delle perdite fiscali generate per effetto della gestione dello stesso».

A parere dell'istante, la citata conclusione non incontrerebbe alcun ostacolo nella normativa dettata in materia di consolidato nazionale. Relativamente alle perdite risultanti dalla somma algebrica degli imponibili dei soggetti che aderiscono alla tassazione di gruppo, la normativa specifica prevede quanto segue:

– il riporto a nuovo di tali perdite compete al soggetto controllante (art. 118, comma 1, del T.U.I.R.);
– in caso di interruzione anticipata del consolidato o di mancato rinnovo della procedura, salvo che i partecipanti non abbiano convenuto diversamente, le perdite del consolidato «permangono nella esclusiva disponibilità della società o ente controllante» (così gli artt. 124 e 125 del T.U.I.R.).

La consolidante acquisisce, pertanto, la disponibilità delle perdite del consolidato. Tale disponibilità, in vigenza del regime di tassazione di gruppo, è vincolata alla compensazione con i futuri imponibili del gruppo e diviene esclusiva alla scadenza o in caso di interruzione anticipata della procedura (salvo diversa pattuizione).

Parere dell'Agenzia delle Entrate

La scissione di una società che ha optato per il consolidato è una delle operazioni straordinarie disciplinate dal D.M. del 9 giugno 2004, recante «Disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli artt. da 117 a 128 del testo unico delle imposte sui redditi».

Nello specifico, l'art. 11, comma 6, del citato decreto, prevede che se a scindersi parzialmente è la consolidante, l'operazione non interrompe la tassazione di gruppo, fermo restando la permanenza dei requisiti di cui all'art. 117, comma 1 (sia la scissa che le beneficiarie devono rivestire le forme giuridiche di cui all'art. 73, comma 1, lettere *a)* e *b)* del T.U.I.R. e tra le stesse deve permanere il rapporto di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, numero 1), del codice civile).

La Alfa S.p.a. non ha trasferito la partecipazione di controllo nella Beta S.r.l. a seguito della scissione proporzionale eseguita nel corso del 2006. In tal caso, pertanto, non vengono meno gli effetti dell'opzione per la tassazione di gruppo relativa al periodo 2004-2006, con la stessa Beta in qualità di consolidata.

Il dubbio interpretativo posto dall'istante, relativo all'inclusione o meno delle perdite generate in vigenza di consolidato nel plafond cui applicare il criterio di riparto proporzionale tra scissa e beneficiaria, deriva dalla circostanza che, nel caso in esame, vengono a sovrapporsi due vicende nella determinazione del reddito imponibile: il consolidato fiscale e l'operazione di scissione.

Quest'ultima è operazione di ristrutturazione che comporta il frazionamento del patrimonio di un'impresa in più patrimoni. Il passaggio delle perdite fiscali tra i soggetti interessati è disciplinato dall'art. 173, comma 10, del T.U.I.R. che, rinviando all'art. 172, comma 7, dello stesso T.U.I.R., così recita: «alle perdite fiscali delle società che partecipano alla scissione si applicano le disposizioni del comma 7 dell'art. 172, riferendosi alla società scissa le disposizioni

riguardanti le società fuse o incorporate e alle beneficiarie quelle riguardanti la società risultante dalla fusione o incorporante ed avendo riguardo all'ammontare del patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dal progetto di scissione di cui all'art. 2506-*bis* del codice civile, ovvero dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2506-*ter* del codice civile».

La *ratio* della disposizione appena richiamata è quella di conciliare il principio per cui gli utili e le perdite vanno attribuiti unicamente al soggetto che li ha generati – caposaldo dell'ordinamento tributario – con il fenomeno di confusione o separazione patrimoniale derivante da operazione di fusione o scissione.

Il consolidato fiscale, invece, dà luogo ad un regime fiscale fondato sulla compensazione orizzontale degli imponibili prodotti da soggetti diversi, in deroga all'ordinario divieto della compensazione intersoggettiva dei risultati fiscali.

Ai fini del corretto trattamento delle perdite in esame, è utile richiamare il disposto dell'art. 12, comma 1, lettera *a)* del citato decreto ministeriale del 9 giugno 2004, contenente disposizioni applicative in materia di consolidato nazionale, secondo cui in vigenza di consolidato «si applicano, comunque, le disposizioni dell'art. 172 del testo unico, ad esclusione del comma 10».

In vigenza di consolidato, dunque, per espressa disposizione normativa, sono applicabili le disposizioni riguardanti le fusioni, ad eccezione di quella riguardante gli obblighi di versamento, che nell'ambito del consolidato sono disciplinati dal comma 3 dell'art. 118 del T.U.I.R.

Il disposto del richiamato art. 172 del T.U.I.R. (che, come dispone l'art 173 del T.U.I.R., è applicabile anche alla scissione) deve ritenersi applicabile, per analogia, anche alle operazioni di scissione.

In sintesi, le disposizioni fiscali in tema di scissioni e fusioni si applicano anche alle società che hanno optato per il consolidato fiscale, con la conseguenza che le perdite prodotte dalla scissa in vigenza di consolidato sono da includere nel plafond di perdite oggetto di riparto con le beneficiarie.

Ne consegue che la Alfa S.p.a. dovrà computare tra le perdite da ripartire con la beneficiaria in proporzione al patrimonio netto attribuito, anche quelle prodotte nel 2004 e nel 2005 in costanza di consolidato, applicando, altresì alle stesse perdite il limite previsto dall'art. 172, comma 7 (per espresso rinvio operato dall'art. 173, comma 10) del T.U.I.R. secondo cui «le perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2501-*quater* del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è stata deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'art. 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori ...»

Per quanto riguarda il *quantum* delle perdite prodotte dall'istante nei periodi d'imposta 2004 e 2005 al quale applicare il criterio di riparto proporzionale con la beneficiaria, si osserva che le perdite trasferibili alla beneficiaria sono solo quelle effettivamente prodotte dalla scissa/consolidante per effetto della propria gestione patrimoniale. Per converso, non possono essere trasferite alla beneficiaria le perdite generate in applicazione delle rettifiche di consolidamento di cui agli artt. 122 e 123 del T.U.I.R., che non possono considerarsi perdite della consolidante.

Resta inteso che l'ammontare di perdite prodotte durante il consolidato che la Alfa S.p.a. può, in proporzione al patrimonio, trasferire alla beneficiaria, dovrà assumersi al netto della quota-parte di perdite eventualmente utilizzate in compensazione del reddito imponibile prodotto in tali periodi d'imposta dalla controllata Beta S.r.l.

Il presente parere viene reso sulla base e nel presupposto di veridicità delle dichiarazioni rese e delle circostanze dichiarate nell'istanza.

Resta impregiudicato, ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 2, del D.P.R. n. 600/73, ogni potere di controllo dell'Amministrazione Finanziaria volto a verificare se l'operazione in esame ed eventuali altri atti, fatti o negozi ad essa collegati non rappresentati nell'istanza, si inseriscano in un più ampio disegno elusivo, pertanto censurabile.

La risposta di cui alla presente nota viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Ris. 15 marzo 2007, n. 52 – *Esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale da parte di società consortile di capitali. Artt. 117 e seguenti del T.U.I.R.*

Quesito

La «Associazione....» - Alfa (di seguito, «l'Associazione») ha chiesto chiarimenti in merito all'applicazione della disciplina del consolidato fiscale nazionale di cui agli artt. 117 e seguenti del T.U.I.R. (approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

In particolare, si chiede conferma circa la possibilità per una società per azioni avente scopo consortile di esercitare, in qualità di «controllata», l'opzione per il regime del consolidato fiscale nazionale.

Soluzione prospettata dal contribuente

L'Associazione ritiene che il presupposto soggettivo richiesto dall'art. 120, comma 1, del T.U.I.R., per il valido esercizio dell'opzione possa realizzarsi in capo alle società consortili costituite nella forma di società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata, in quanto:

1) le società consortili di capitali, pur non essendo specificatamente indicate tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società ai sensi dell'art. 73 del T.U.I.R., sono pacificamente assoggettate a tale tributo, in quanto assimilate alle società di capitali nella cui forma sono state costituite e, inoltre, obbligate alla tenuta delle scritture contabili prescritte per tali soggetti, nonché alla presentazione della dichiarazione annuale (cfr. circolare ministeriale del 10 aprile 1988, n. 10);

2) nella «tabella B» delle istruzioni al modello «Unico 2006-SC» da utilizzare per indicare nel frontespizio della dichiarazione la natura giuridica del contribuente dichiarante, le società consortili non sono autonomamente individuate e, pertanto, esse devono indicare il codice della società di capitali nella cui forma sono state costituite.

Tali soggetti, in sostanza, rivestono la medesima forma giuridica delle società di capitali e ne condividono il regime impositivo ai fini della determinazione del reddito imponibile e dell'aliquota di tassazione.

Parere della Direzione Centrale

Con riferimento alla natura giuridica dei soggetti ammessi ad esercitare l'opzione per il regime del consolidato nazionale, l'art. 117, comma 1, del T.U.I.R. consente l'esercizio congiunto dell'opzione tra «la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata», se rientranti tra i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettere *a)* e *b)*, allorquando fra gli stessi sussista un rapporto di controllo che, oltre a configurare una situazione di «controllo di diritto assembleare» ai sensi dell'art. 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, soddisfi anche i requisiti indicati all'art. 120 del T.U.I.R.

Come chiarito nella circolare 20 dicembre 2004, n. 53/E (capitolo 2), in particolare, in base al comma 1 dell'art. 117 del T.U.I.R. possono assumere la qualifica di «controllante» i seguenti soggetti passivi IRES:

a) le società di capitali residenti ovvero, le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, di cui all'art. 73, comma 1, lettera *a)* del T.U.I.R.;

b) gli enti pubblici e privati residenti, diversi dalle società, che hanno per oggetto principale o esclusivo l'esercizio di attività commerciali, di cui all'art. 73, comma 1, lettera *b)* del T.U.I.R.

Tra i soggetti ammessi in qualità di «controllante», inoltre, il successivo comma 2, del medesimo art. 117, include, a determinate condizioni, anche «le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato» di cui all'art. 73, comma 1, lettera *d)*, del T.U.I.R. (cfr. circolare 53/E del 2004, paragrafo 2.1.2.).

L'art. 120, comma 1, del T.U.I.R., richiamato anche dall'art. 2, comma 1, del D.M. 9 giugno 2004, in particolare, stabilisce che, ai fini della disciplina del consolidato, «si considerano controllate» le «società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata (...)».

La menzionata disposizione, nel limitare l'accesso al consolidato in qualità di soggetto controllato esclusivamente ai suddetti tipi di società di capitali (S.p.a., S.a.p.a., S.r.l.) restringe la platea dei soggetti ammessi alla opzione in tale veste, rispetto alla previsione contenuta nel comma 1 dell'art. 117 del T.U.I.R., che richiama tutti i soggetti passivi IRES di cui alle lettere *a)* e *b)* del comma 1 del predetto art. 73 (nonché quelli di cui alla successiva lettera *d)*, del medesimo comma 1).

L'esercizio della opzione in qualità di controllato è, dunque, consentito esclusivamente ai soggetti che risultino contemporaneamente (cfr. circolare 53/E del 2004, paragrafo 2.1.3.):

- costituiti in forma di società di capitali (S.p.a., S.a.p.a., S.r.l.), diverse dalle società cooperative e di mutua assicurazione;
- residenti nel territorio dello Stato, in quanto, come in precedenza anticipato, i soggetti non residenti sono ammessi all'esercizio dell'opzione (ricorrendo le condizioni contemplate dal comma 2 dell'art. 117) esclusivamente in qualità di controllanti.

Ciò opportunamente premesso, si osserva che sotto il profilo civilistico l'attività dei «consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi» è disciplinata dal Capo II del Titolo X del Libro V del codice civile.

In generale, in base all'art. 2602 del codice civile, «con il contratto di consorzio più imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese».

Quanto alla forma giuridica, il successivo art. 2615-*ter* (recante «Società consortili») stabilisce che tutti i tipi societari disciplinati nei Capi III e seguenti del Titolo V (cioè S.n.c., S.a.s., S.p.a., S.a.p.a. e S.r.l.) «possono assumere come oggetto sociale gli scopi indicati nell'art. 2602» del codice civile, cioè quelli propri del consorzio.

In tali ipotesi particolari, secondo la giurisprudenza, la disciplina applicabile alle società consortili costituite ai sensi del predetto art. 2615-*ter* va ricercata nelle norme specificamente disciplinanti il tipo societario di volta in volta prescelto.

In altri termini, in materia di società commerciali (vale a dire di società di capitali e società di persone ad eccezione della società semplice) il codice civile sembra riconoscere la possibilità che una società di capitali costituita ai sensi dell'art. 2247 del codice civile possa assumere quale «scopo societario» quello «consortile» di cui all'art. 2602 del codice civile.

In tal senso, la I Sezione della Corte di Cassazione (sentenza del 27 novembre 2003, n. 18113) ha chiarito che «in materia di società consortile costituita secondo il tipo delle società di capitali (...), la causa consortile può comportare la deroga delle norme che disciplinano il tipo adottato, qualora la loro applicazione sia incompatibile con i profili essenziali del fenomeno consortile, fermo restando che siffatta deroga non può giustificare lo stravolgimento dei principi fondamentali che regolano il tipo di società di capitale scelto, al punto da renderlo non più riconoscibile rispetto al corrispondente modello legale».

Secondo le considerazioni della Suprema Corte, in sostanza, sebbene la disciplina delle società consortili sia suscettibile di derogare a quella propria delle società lucrative, in linea di principio, lo scopo consortile non è incompatibile con la natura tipica di società di capitale.

Nella disciplina fiscale, diversamente da quando accade per i «consorzi diversi dalle società» che sono espressamente ricompresi tra i soggetti di cui al comma 2 dell'art. 73 del T.U.I.R., le «società consortili» non sono richiamate né dallo stesso art. 73, né da altre disposizioni del T.U.I.R.

Al riguardo, la circolare ministeriale 6 aprile 1988, n. 10, ha precisato che le società consortili costituiscono, agli effetti fiscali, un autonomo soggetto passivo da ricomprendere, a seconda della forma societaria rivestita, tra i soggetti:

a) di cui all'art. 2, lettera *a)* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 (norma, attualmente, trasfusa nella lettera *a)*, comma 1, dell'art. 73, del T.U.I.R.);

ovvero,

b) di cui all'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, disciplinante i «Redditi prodotti in forma associata» (art., attualmente, riconducibile all'art. 5, del T.U.I.R.).

Alle società consortili costituite in forma di S.p.a, S.a.p.a e S.r.l., pertanto, si applica la medesima disciplina fiscale prevista per le società di capitali elencate all'art. 73, comma 1, lettera *a)*, del T.U.I.R., secondo la forma propria in cui le stesse sono state costituite.

Atteso che la natura consortile attiene alla causa dell'oggetto sociale e, non alla forma giuridica prescelta, in base alle considerazioni appena esposte, si ritiene che ai fini del consolidato fiscale nazionale non rilevi, quale condizione ostativa per l'accesso al regime, la particolare «causa» (nella fattispecie «consortile») oggetto del contratto sociale.

Ne consegue che, stante tutti i requisiti richiesti dall'art. 117 del T.U.I.R., una società avente scopo consortile – costituita nelle forme di S.p.a., S.r.l. o S.a.p.a. – può esercitare validamente l'opzione per il regime del consolidato nazionale sia in qualità di «controllante» (ai sensi dell'art. 117, comma 1, del T.U.I.R.) che di «controllata» (ai sensi dell'art. 120, comma 1, del T.U.I.R.).

Ris. 30 marzo 2007, n. 65 – *Istanza di interpello - Art. 11 della legge n. 212/2000 - Società: «Alfa S.r.l.» - Consolidato nazionale e scissione parziale non proporzionale - Art. 124 del T.U.I.R.*

Il legale rappresentante della società in oggetto indicata ha presentato alla scrivente un'istanza di interpello relativa alla corretta interpretazione della norma di cui all'art. 124 del T.U.I.R., nonché delle norme di cui agli artt. 5,11, e 13 del D.M. 9 giugno 2004, in relazione ad un caso di scissione parziale non proporzionale di società inclusa nel consolidato nazionale.

Esposizione del quesito

In data 7 dicembre 2004 la società «Alfa S.r.l.» ha presentato la comunicazione prevista dal D.M. 9 giugno 2004 esercitando l'opzione per la tassazione di gruppo per il triennio 2004-2006.

Le società incluse nell'ambito della tassazione di gruppo erano:

a) la società istante in qualità di consolidante;

b) la «Beta & C. dei F.lli Eta Società di esercizio S.p.a.» in qualità di consolidata (nella quale la consolidante deteneva una partecipazione diretta pari al 69,145%);

c) la «Gamma S.p.a.», in qualità di consolidata (nella quale la consolidante deteneva una partecipazione indiretta pari al 65,68% per il tramite della controllata Beta & C. dei f.lli. Eta Società di esercizio S.p.a.);

d) infine, la «Omega S.r.l.» in qualità di consolidata (nella quale la consolidante deteneva una partecipazione indiretta pari al 65,68% per il tramite della controllata Beta & C. dei F.lli Eta Società di esercizio S.p.a.).

Nel corso del 2004, è stata posta in essere un'operazione di scissione parziale non proporzionale della società Beta & C. dei F.lli Eta Società di esercizio S.p.a. (scissa) in favore della controllante istante (beneficiaria), i cui effetti giuridici sono decorsi dal 1° gennaio 2005.

Gli elementi patrimoniali attivi e passivi oggetto di attribuzione alla società beneficiaria sono stati individuati nelle partecipazioni detenute dalla società scissa nelle società Gamma S.p.a., Omega S.r.l. e Delta, nonché in crediti e debiti di natura finanziaria.

In particolare, l'aumento di capitale sociale deliberato dalla società beneficiaria a fronte delle attività patrimoniali nette ricevute è stato interamente attribuito a due soci persone fisiche della società scissa, a fronte dell'annullamento di tutte le azioni da questi detenute nella Beta & C. dei F.lli Eta Società di esercizio S.p.a. anteriormente alla scissione.

I due soci fuoriusciti dalla società scissa a seguito della scissione ed ai quali sono state attribuite le quote relative all'aumento del capitale sociale della società beneficiaria figuravano già nella compagine sociale della stessa beneficiaria.

A seguito della predetta operazione, che ha modificato la compagine sociale di entrambe le società partecipanti alla scissione, la società istante detiene una partecipazione diretta nella Beta & C. dei F.lli Eta Società di esercizio S.p.a. del 97,28% nonché una partecipazione diretta nella società Gamma S.p.a. (95%), Omega S.r.l. (95%) e Delta (100%).

Tanto premesso, la società istante chiede di conoscere, anche nell'interesse della Beta & C. dei F.lli Eta Società di esercizio S.p.a., se per effetto dell'operazione di scissione sopra descritta si sia verificata o meno una causa di interruzione della tassazione di gruppo tra la società istante e Beta & C. dei F.lli Eta Società di esercizio S.p.a. e se, conseguentemente, sia necessario ripetere l'opzione per la tassazione di gruppo ai sensi dell'art. 5 del D.M. 9 giugno 2004.

Soluzione interpretativa prospettata

La società istante fa rilevare che nel caso in esame, per effetto dell'operazione di scissione non vengono a mutare per nessuna delle società interessate i requisiti richiesti dall'art. 117 del T.U.I.R. ai fini dell'esercizio dell'opzione al consolidato nazionale e che nessun imponibile viene sottratto o inserito nell'area di consolidamento fiscale in quanto l'operazione riguarda le sole società già incluse nel perimetro di consolidamento per il quale è stata già esercitata l'opzione.

Per quanto sopra esposto, la società istante ritiene che nel caso in esame l'operazione di

scissione della società consolidata Beta & C. dei F.lli Eta Società di esercizio S.p.a. (scissa) a favore della medesima consolidante istante, Alfa S.r.l. (beneficiaria) non costituisca una causa interruttiva della tassazione di gruppo ai sensi del D.M. 9 giugno 2004.

Tuttavia, in via subordinata e in caso di parere negativo rispetto alla soluzione interpretativa proposta la società istante chiede comunque, attraverso l'istanza di interpello in oggetto, prodotta ai sensi dell'art. 11 della legge 212/2000 e presentata anche nell'interesse di Beta & C. dei F.lli Eta società di esercizio S.p.a., la continuazione della tassazione di gruppo come previsto dal comma 2 dell'art. 13 del D.M. 9 giugno 2004.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'opzione per il regime di consolidato fiscale nazionale è vincolante per tre periodi d'imposta e tale previsione, così come si rileva dalla relazione di accompagnamento al D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, è dettata da motivazioni di «cautela fiscale affinché non si renda particolarmente agevole la partecipazione a tale procedura per quei soggetti che solo occasionalmente e temporaneamente transitano all'interno del gruppo per poi fuoriuscire subito dopo aver conseguito i benefici fiscali connessi alla predetta procedura».

Con D.M. 9 giugno 2004 – emanato ai sensi dell'art. 129 del T.U.I.R. e contenente «disposizioni applicative del regime di consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128 del testo unico delle imposte sui redditi» – sono state individuate alcune ipotesi di operazioni straordinarie che non interrompono la tassazione di gruppo (art. 11) e ipotesi che, al contrario, hanno effetto interruttivo su tale tassazione (art. 13).

In particolare, il numero 4 del predetto art. 11 dispone che: «La scissione totale o parziale di consolidata che non comporti modifica della compagine sociale non muta gli effetti derivanti dall'opzione alla tassazione di gruppo, fermo restando i requisiti richiesti di cui all'art. 117, comma 1, del testo unico».

Nella fattispecie rappresentata occorre stabilire se, in conseguenza dell'operazione straordinaria di scissione parziale e non proporzionale che ha interessato la società consolidata «Beta & C. dei F.lli. Eta Società di esercizio S.p.a.», sono venute meno, nell'ambito del gruppo, le condizioni richieste dall'art. 117, comma 1, del T.U.I.R., per essere ammessi alla tassazione consolidata delle imprese residenti.

La scrivente ritiene al riguardo che, per effetto della intervenuta operazione straordinaria di scissione non si è avuta alcuna modifica della «compagine sociale» intesa quest'ultima espressione, non con riferimento alle due società interessate dall'operazione (scissa e beneficiaria), bensì in riferimento all'intera «area» di consolidamento fiscale.

In altre parole, nel caso *de quo*, mentre è indubbio che si è avuta una modifica della compagine sociale della società consolidata (scissa), attesa la fuoriuscita di due soci persone fisiche dalla medesima, è altrettanto indubbio che non si è avuta alcuna modifica sostanziale in relazione alle condizioni richieste dall'art. 117, comma 1, per l'applicazione della tassazione di gruppo.

Più in particolare, infatti, la descritta operazione di scissione parziale non proporzionale ha comportato un incremento della percentuale di controllo da parte della società istante «Alfa S.r.l.» nei confronti della propria controllata «Beta & C. dei F.lli Eta Società di esercizio S.p.a.», facendo aumentare detta percentuale dal 69,145% al 97,28%.

D'altra parte, sempre per effetto della suddetta operazione di scissione, nessun imponibile viene sottratto o inserito nell'area di consolidamento fiscale in quanto l'operazione stessa riguarda società già incluse in detto perimetro per il quale è stata già esercitata l'opzione originaria.

Pertanto, tenuto conto delle considerazioni sin qui esposte, la scrivente ritiene di poter concordare con la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente nel senso cioè che l'operazione di scissione della società consolidata «Beta & C. dei F.lli. Eta Società di esercizio S.p.a.» a favore della consolidante Alfa S.r.l. non costituisce una causa interruttiva della tassazione di gruppo *ex* art. 4, comma 11, del D.M. 9 giugno 2004, ricorrendo ovviamente tutte le altre condizioni richieste dalle norma di cui all'art. 117, comma 1, del T.U.I.R.

Ris. 7 maggio 2007, n. 84 – *Istanza di Interpello - Art. 1, legge 27 dicembre 1997 n. 449 detrazione IRPEF 36% - Lavori di collettamento rete fognaria e idrica*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1 della legge 449 del 1997 è stato esposto il seguente.

Quesito

Il Consorzio «Alfa», con sede a ...., a mezzo dell'Amministratore, rappresenta quanto segue.

Al Consorzio aderiscono obbligatoriamente n. 325 Consorziati proprietari di unità immobiliari site all'interno dell'omonima lottizzazione.

Il Consorzio gestisce tutte le opere di urbanizzazione primaria e secondaria della lottizzazione stessa e, per deliberazione dell'Assemblea dei Consorziati, deve ora provvedere alla realizzazione dei lavori di collettamento della rete fognaria e di sistemazione della rete idrica.

I lavori di collettamento, in particolare, si rendono necessari per superare l'attuale sistema di smaltimento delle acque reflue attraverso due depuratori, convogliandole nel collettore pubblico (gestito, per conto del Comune di ....., dalla Soc. Beta S.p.a.) distante circa un chilometro.

Nel corso dell'assemblea approvativa del progetto suddetto, tenuto conto che la spesa da sostenere sarà di circa euro ....., è stato chiesto di verificare se i Consorziati possano beneficiare – relativamente alle singole quote di competenza – delle agevolazioni fiscali di cui alla legge n. 449/97 e successive modificazioni, integrazioni e proroghe.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'istante non esprime alcuna soluzione interpretativa.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

La legge 27 dicembre 1997 n. 449 prevede la possibilità di detrarre dall'IRPEF il 36% delle spese sostenute nel corso dell'anno per la ristrutturazione di case di abitazione e parti comuni di edifici residenziali situati nel territorio dello Stato. Le spese devono riguardare la realizzazione degli interventi di cui alle lettere *a)*, *b)*, *c)* e *d)* dell'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457 sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'art. 1117, n. 1, del codice civile o la realizzazione degli interventi di cui alle lettere *b)*, *c)*, *d)*, del citato art. 31, effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali.

In particolare per quanto riguarda la individuazione delle parti comuni la normativa agevolativa rinvia alla disciplina sul condominio contenuta nell'art. 1117, n. 1, del codice civile.

Con D.M. 18 febbraio 1998 n. 41 e successive modificazioni, sono state stabilite le modalità che devono essere osservate per poter usufruire dell'agevolazione, sia con riferimento agli interventi effettuati sulle singole unità immobiliari, sia con riferimento ai lavori eseguiti su parti comuni dell'edificio; in quest'ultima ipotesi la detrazione compete al singolo condomino, nel limite della quota a lui imputabile.

In relazione a ciò, per quanto concerne la possibilità che il consorzio istante, quale soggetto appaltante dei lavori, rivesta lo stesso ruolo riconosciuto dalle suddette norme al condominio, ai fini dell'agevolazione consistente nella detrazione IRPEF del 36%, si osserva quanto segue.

I consorzi tra proprietari di immobili, come quello istante, costituiscono figure atipiche nel nostro ordinamento giuridico che secondo la giurisprudenza presentano i caratteri delle associazioni non riconosciute (Cass. n. 4125 del 2003). Detti soggetti sono pertanto disciplinati dagli accordi degli associati (atto costitutivo e statuto) nonché, in mancanza di specifiche diverse pattuizioni contrattuali, dalle disposizioni che regolano le associazioni non riconosciute.

La possibilità che siano assimilati ai condomini dipende pertanto dalla disciplina contrattuale ed in particolare da quella contenuta nell'atto costitutivo e nello statuto.

Nel caso di specie il Consorzio Alfa è costituito tra proprietari di immobili in zona residenziale con lo scopo di gestire e provvedere alla manutenzione ordinaria e straordinaria degli impianti e delle opere dell'intera lottizzazione, dei servizi comuni connessi alle proprietà consor-

ziate, strade, rete idrica, fognature, illuminazione aree verdi, nonché di provvedere ad eventuali altre esigenze di comune utilità.

Dallo statuto e dall'atto costitutivo sembra prevalere la funzione dinamica dell'ente e la sua organizzazione piuttosto che l'istituzione su base reale, come avviene nei condomini, la cui disciplina non viene mai menzionata.

In tale situazione, si ritiene che non si configurino i presupposti previsti dalla normativa agevolativa.

Detta soluzione assorbe l'altra questione sottoposta all'esame della scrivente, concernente la possibilità che gli interventi da realizzare da parte del Consorzio istante siano riconducibili alla disciplina prevista dalla legge n. 449 del 1997, per le parti comuni degli edifici residenziali.

Peraltro anche sotto questo profilo non si realizzano le condizioni previste dalla normativa in questione.

Per quanto riguarda la individuazione delle parti comuni degli edifici residenziali, la citata legge 449 del 1997 richiama l'art. 1117, n. 1, del codice civile, secondo cui sono parti comuni il suolo su cui sorge l'edificio, le fondazioni, i muri maestri, i tetti e i lastrici solari, le scale, i portoni d'ingresso, i vestiboli, gli anditi, i portici, i cortili e in genere tutte le parti dell'edificio necessarie all'uso comune.

Il legislatore, attraverso il citato rinvio, ha sostanzialmente escluso dall'agevolazione gli interventi riferiti ad altre parti comuni degli edifici in condominio elencate nei numeri 2 e 3 dell'art. 1117 citato; in particolare, il n. 3 prevede le opere, le installazioni i manufatti di qualunque genere che servono all'uso e al godimento comune come gli acquedotti, le fognature, i canali di scarico, gli impianti per l'acqua, ecc. fino al punto di diramazione degli impianti ai locali di proprietà esclusiva dei singoli condomini. In base a ciò, si ritiene che la realizzazione dei lavori di collettamento della rete fognaria e di sistemazione della rete idrica che il consorzio intende eseguire non costituisce intervento su una parte comune degli edifici agevolabile ai fini IRPEF. Si tratta infatti di una parte comune non contemplata nel n. 1, dell'art. 1117, del codice civile.

Le spese relative alla esecuzione delle opere oggetto del quesito non possono pertanto beneficiare della detrazione IRPEF del 36% prevista dalle disposizioni in rassegna.

Si fa inoltre presente che l'intervento di collettamento della rete fognaria e idrica già usufruisce dell'aliquota IVA agevolata del 10% prevista alla voce n. 127-*quinquies* della Tab A, parte II allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per gli appalti relativi alle opere di urbanizzazione primaria.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale ...., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001 n. 209.

Ris. 19 giugno 2008, n. 253 – Istanza di interpello - Consorzio Università degli Studi di Bari - Art. 11 della legge n. 212 del 2000 - Versamento ritenute fiscali - Art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 novembre 2007 è stato posto il seguente.

Quesito

Il Consorzio istante, partecipato dall'Università degli Studi di Bari, dalla Regione Puglia, dall'Agenzia Regionale per il Diritto allo Studio e da diversi Comuni e Province del territorio pugliese, è stato costituito in data 20 luglio 1955 ed è riconosciuto quale «Ente Morale» dal D.P.R. n. 1026 del 12 luglio 1956.

Le funzioni del Consorzio consistono in attività finalizzate al supporto amministrativo dell'Università degli Studi di ... ed al personale dipendente si applica il trattamento economico e la normativa in vigore per il personale del comparto Università.

Sino al 31dicembre 2007, il Consorzio, che ha natura di ente pubblico, ha versato le ritenute fiscali, in qualità di sostituto d'imposta, presso la Tesoreria Provinciale dello Stato per mezzo del proprio Istituto Bancario Tesoriere, ai sensi della legge 19 ottobre 1984, n. 720, Tabella A.

Il D.M. 5 ottobre 2007 del Ministero dell'Economia e delle Finanze e il Provvedimento dell'8 novembre 2007 dell'Agenzia delle Entrate (prot. 2007/172338), hanno disposto che, a partire dal 1° gennaio 2008, il versamento dell'IRAP e delle ritenute addizionali Irpef da parte degli enti pubblici individuati nelle tabelle A e B della legge n. 720 del 1984, titolari di conti presso le tesorerie provinciali, deve avvenire esclusivamente tramite il modello «F24 enti pubblici» (F24 EP).

Il Consorzio istante, anche se rientra nelle previsioni della Tabella A della più volte citata disposizione, «*non è titolare di conto in Tesoreria centrale gestita dalla Banca d'Italia, in quanto non usufruisce di finanziamenti da parte dello Stato*».

Dovendo adempiere agli obblighi di versamento delle ritenute e preso atto che l'unico mezzo di versamento possibile, per l'istante, risulta essere il tradizionale modello F24, sorge il problema dell'utilizzo del codice tributo relativo all'IRAP che dal Consorzio viene calcolata con il metodo retributivo. I codici tributo in vigore per il modello F24 prevedono, infatti, unicamente il versamento dell'IRAP in autotassazione, in acconto e a saldo (codici 3800, 3812, 3813), nulla prevedendo per l'IRAP da versare in qualità di sostituto di imposta con il metodo retributivo.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

L'istante ritiene che il caso prospettato possa trovare soluzione unicamente con l'istituzione di nuovi codici tributo, al fine di permettere ai sostituti d'imposta Enti Pubblici non titolari di conto di Tesoreria Centrale di versare l'IRAP, calcolata sulle retribuzioni e compensi alla medesima assoggettabili, in acconto mensile e a saldo. Nelle more della istituzione dei codici sopra richiamati, l'istante ritiene di dover versare l'IRAP con il codice tributo attualmente esistente (3800) destinato al versamento dell'IRAP calcolata sulla base del valore della produzione.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

L'art. 1 della legge n. 720 del 1984, che istituisce il sistema di tesoreria unica per gli enti ed organismi pubblici, dispone che «*gli istituti e le aziende di credito, tesorieri o cassieri degli enti e degli organismi pubblici di cui alla tabella A annessa alla presente legge, effettuano, nella qualità di organi di esecuzione degli enti e degli organismi suddetti, le operazioni di incasso e di pagamento a valere sulle contabilità speciali aperte presso le sezioni di tesoreria provinciale dello Stato*».

L'art. 3 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, così come modificato dall'art. 34, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 stabilisce, a sua volta, che «*Sono riscosse mediante versamento diretto alle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato ... le ritenute operate dagli enti pubblici di cui alle tabelle A e B allegate alla legge 29 ottobre 1984, n. 720*».

La scrivente con le circolari n. 8 del 26 gennaio 2001 e n. 20 del 5 marzo 2001 ha chiarito, in proposito, il carattere obbligatorio dell'adempimento non potendo i soggetti interessati effettuare i versamenti con modalità diverse da quelle previste dal citato art. 3.

Successivamente il D.M. 5 ottobre 2007, in attuazione dell'art. 1, comma 143, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, che ha previsto il versamento dell'addizionale comunale direttamente ai comuni interessati, ha disposto che gli enti individuati nella tab. A della legge n. 720 del 1984, «*...titolari di conti presso le tesorerie provinciali, trasmettono, direttamente o tramite il proprio tesoriere, con flusso telematico all'Agenzia delle Entrate, la richiesta di pagamento degli importi trattenuti a titolo di addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche suddivisi per i comuni di riferimento, secondo tempi, modalità e specifiche tecniche che saranno definite con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate...*».

Infine, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 novembre 2007, è stato approvato il modello di versamento per gli enti pubblici (F24 EP) e sono stati definiti i tempi, le modalità e le specifiche tecniche per il versamento delle ritenute alla fonte sulle imposte sul reddito, delle addizionali comunali e regionali IRPEF e dell'IRAP da parte, tra gli altri, degli «*enti pubblici individuati dalla tabella A allegata alla legge 29 ottobre 1984, n. 720, e successive modifiche ed integrazioni, titolari di conti presso le tesorerie provinciali, ivi compresi quelli che hanno affidato il servizio di liquidazione delle retribuzioni del proprio personale al «Service Personale Tesoro» (denominato S.P.T.)*» [art. 1, comma 3, lett. *a)* del provvedimento dell'8 novembre 2007].

Le modalità di versamento in argomento, predisposte per gli enti pubblici sottoposti ai vincoli del sistema di tesoreria unica dello Stato, rispondono ad esigenze di semplificazione volte a modernizzare e sviluppare le procedure telematiche delle pubbliche amministrazioni, al fine di unificare il sistema di versamento delle ritenute alla fonte e dell'IRAP da parte dei soggetti pubblici coinvolti e di ottenere dei vantaggi in termini economici e di sicurezza dei dati.

È, quindi, evidente che le norme descritte impongono obblighi relativi alle modalità di versamento delle imposte in ragione della natura dell'ente che è tenuto ad effettuare il versamento, prescindendo da ulteriori requisiti o condizioni. Ne consegue che gli enti appartenenti alle specifiche categorie alle quali la normativa citata fa riferimento, sono tenuti a porre in essere tutti gli adempimenti dalla stessa previsti ai fini dei versamenti delle ritenute alla fonte e dell'IRAP, ivi compreso l'obbligo della titolarità di un conto presso le tesorerie provinciali.

Per i soggetti compresi nella tab. A allegata alla legge n. 720 del 1984, non rileva, invece, al fine del versamento mediante mod. F24 enti pubblici, la titolarità di un conto presso la Tesoreria centrale gestita dalla banca d'Italia.

Poiché l'istante, per sua stessa ammissione, è tra i soggetti indicati nella tab. A allegata alla legge n. 720 del 1984, si ritiene, in conformità al parere espresso dalla Direzione Regionale, che debba effettuare i versamenti secondo le modalità descritte, utilizzando il mod. F24 enti pubblici.

La risposta alle ulteriori domande relative all'utilizzo del mod. F24 ordinario per il versamento dell'IRAP si ritiene assorbita dal parere espresso.

La risposta di cui alla presente nota sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione regionale viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 21 aprile 2001, n. 209.

Ris. 3 luglio 2008, n. 268/E – Interpello ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212 del 2000 - Deducibilità degli interessi passivi. Art. 96 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.)

Quesito

Il Consorzio ... è stato costituito nel ... al fine di realizzare degli interventi che hanno come obiettivo la salvaguardia di ... e della sua laguna. L'istante è Concessionario del Ministero delle Infrastrutture – Magistrato delle Acque di ... e svolge attività esterna, agendo in nome proprio e per conto delle imprese consorziate, svolgendo, oltre alle funzioni proprie del rapporto concessorio, anche un'attività di coordinamento dell'attività dei consorziati. Nello svolgimento della propria attività, il Consorzio istante non persegue alcun fine lucrativo.

Al fine di ottenere le risorse finanziarie necessarie alla realizzazione delle attività rientranti nello scopo consortile, il Consorzio stipula contratti bancari di finanziamento, solitamente garantiti dalle imprese consorziate. Posto che il reperimento di dette risorse comporta la corresponsione di interessi passivi, il consorzio istante chiede se rientra tra i soggetti cui si rende applicabile la disciplina fiscale degli interessi passivi contenuta nell'articolo 96 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.).

In via subordinata, qualora si ritenga che l'istante sia incluso fra i soggetti passivi di cui all'articolo 96 del T.U.I.R., l'istante chiede la disapplicazione della norma oggetto di interpello, ai sensi dell'articolo 37-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

Seppure il comma 5 dell'articolo 96 del T.U.I.R. non prevede che i consorzi siano compresi tra i soggetti esclusi dal suo ambito soggettivo, l'esclusione dovrebbe evincersi dalla stessa norma che prevede specifiche deroghe per i soggetti che esercitano attività destinate al reperimento di capitale di debito al fine di realizzare specifici progetti. Di conseguenza, posto che l'attività dell'istante presenta nella sostanza le medesime caratteristiche di quelle svolte dai soggetti per i quali l'articolo 96 del T.U.I.R. prevede espressamente la non inclusione fra i soggetti passivi, ritiene di poter essere escluso dal campo di applicazione dell'articolo 96 del T.U.I.R.

Da ultimo, il soggetto istante, in considerazione del fatto che l'articolo 96 del T.U.I.R. è una norma antielusiva, è dell'avviso che sia possibile chiedere la sua disapplicazione. Al riguardo, il Consorzio ... fa presente di essere un ente senza scopo di lucro e che lo stesso non provvede a distribuire alcun dividendo, dato che l'attività svolta si limita a coordinare e rappresentare le imprese consorziate. Infatti, le imprese consorziate, non avendo aspettative di dividendi, non hanno nessun interesse a garantire operazioni di finanziamento per sostituire illegittimamente dividendi reali con dividendi fittizi.

Parere della Direzione

L'articolo 96 del T.U.I.R. prevede limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES. In particolare, il comma 1 stabilisce che gli interessi passivi sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi. L'eventuale eccedenza di interessi passivi è deducibile sino a concorrenza del 30 per cento del risultato operativo lordo (ROL) della gestione caratteristica, ossia dalla differenza fra il valore ed i costi della produzione di cui alle lettere *a)* e *b)* dell'articolo 2425 del codice civile, con esclusione degli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali.

Il comma 5 dell'articolo 96 del T.U.I.R. dispone che tale disciplina non trova applicazione nei riguardi di:

– banche e altri soggetti finanziari indicati nell'articolo 1 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87 (ad eccezione delle società esercenti in via esclusiva o prevalente l'attività di

assunzione di partecipazioni in società che svolgono attività diversa da quella creditizia e finanziaria);
- imprese di assicurazione;
- società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi;
- società consortili costituite per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori, ai sensi dell'articolo 96 del regolamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1999, n. 554;
- società di progetto costituite ai sensi dell'articolo 156 del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163;
- società costituite per la realizzazione e l'esercizio di interporti di cui alla legge 4 agosto 1990, n. 240 e successive modificazioni;
- società il cui capitale sociale è sottoscritto prevalentemente da enti pubblici, che costruiscono o gestiscono impianti per la fornitura di acqua, energia e teleriscaldamento, nonché impianti per lo smaltimento e la depurazione.

In considerazione del tenore letterale della norma ed in forza dei puntuali riferimenti normativi da essa richiamati, si ritiene che l'elenco dei soggetti cui non si applica l'articolo 96 del T.U.I.R. sia tassativo. Non è, infatti, ravvisabile alcuna implicita volontà del legislatore di estendere il campo di applicazione della previsione di esclusione di cui al menzionato comma 5 dell'articolo 96 del T.U.I.R. anche a soggetti che svolgono attività assimilabili a quelle effettuate dai soggetti ivi elencati. La previsione in questione, per la verità, operando in veste di limitazione (*rectius*, depotenziamento) della disciplina ordinariamente applicabile ai componenti (interessi passivi) dalla stessa contemplati, configura una norma di stretta interpretazione, in quanto tale non suscettibile di applicazione analogica.

L'istante è un consorzio svolgente attività esterna e, come tale, non è incluso nell'elenco di cui al comma 5 dell'articolo 96 del T.U.I.R. Di conseguenza, si ritiene che allo stesso sia applicabile la norma in commento.

Tuttavia si può tener conto delle particolari modalità con le quali il consorzio istante fronteggia gli oneri di gestione necessari al suo funzionamento. In particolare, come si desume dalla documentazione allegata all'istanza di interpello, i corrispettivi conseguiti dal consorzio sono erogati dalle Pubbliche Amministrazioni concedenti in base al sistema di liquidazione degli acconti, basato sui certificati relativi allo stato di avanzamento dei lavori e aventi cadenza periodica. A causa del ritardo con il quale le Pubbliche Amministrazioni liquidano le somme relative alle stato di avanzamento lavori (senza, peraltro, che maturino interessi di mora), il consorzio, esecutore dell'opera pubblica, per far fronte ai propri impegni nei termini stabiliti, è costretto a ricorrere a finanziamenti esterni.

Ciò premesso, è opportuno considerare che il comma 3 dell'articolo 96 stabilisce che per i soggetti operanti con le Pubbliche Amministrazioni è possibile considerare quali «*interessi attivi rilevanti ai soli fini del presente articolo anche quelli virtuali, calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto, ricollegabili al mancato pagamento dei corrispettivi*».

Con tale disposizione il legislatore, tenendo conto dell'eventuale ritardo nel pagamento dei corrispettivi da parte di Pubbliche Amministrazioni, ammette la possibilità di aumentare l'ammontare degli interessi passivi deducibili mediante l'incremento del *plafond* degli interessi attivi.

In tal modo, il creditore che riceve i pagamenti in ritardo e che di conseguenza è indotto ad incrementare il proprio indebitamento, può considerare tra gli interessi attivi anche quelli virtuali, calcolati al tasso ufficiale di riferimento aumentato di un punto, imputabili ai pagamenti tardivi.

Nella fattispecie in esame, si ritiene che gli interessi attivi virtuali debbano essere calcolati con decorrenza dal giorno in cui il Consorzio matura il diritto a percepire i corrispettivi (in forza del provvedimento che individua e assegna alla specifica opera pubblica le risorse stanziate dalle leggi di finanziamento) e fino alla data di incasso degli stessi.

Per quanto riguarda, infine, la richiesta di disapplicazione dell'articolo 96 del T.U.I.R. ai sensi dell'articolo 37-*bis* del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, si fa presente quanto segue.

Dalla relazione illustrativa al disegno di legge finanziaria per il 2008 emerge in modo chiaro che l'articolo 96 del T.U.I.R. non ha natura di norma antielusiva. Con detta norma, infatti, il legislatore ha inteso perseguire una finalità di carattere sostanziale, consistente nell'incentivare la capitalizzazione delle imprese, senza tuttavia penalizzare in modo irreversibile l'impresa caratterizzata da una struttura finanziaria sottocapitalizzata. Tale ultimo risultato è stato conseguito fornendo al contribuente la possibilità di riportare in avanti, senza limiti di tempo, gli interessi passivi indeducibili in un determinato esercizio. Nell'ambito del trattamento fiscale degli interessi passivi, come chiarito dalla citata relazione illustrativa, l'unica disposizione di carattere antielusivo è quella contenuta nell'ultimo periodo del comma 7 dell'articolo 172 del T.U.I.R., che equipara il trattamento degli interessi passivi riportati in avanti a quello delle perdite nell'ambito delle operazioni di fusione e scissione. Pertanto, si ritiene che la norma in commento non sia suscettibile di disapplicazione ai sensi dell'articolo 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973.