Consorzio costituito a valle di ATI – Ribaltamento di costi e ricavi

3 Luglio 2019

Regime IVA, IRES ed IRAP del ribaltamento dei costi e dei ricavi da parte di un Consorzio costituito a valle di un'ATI appaltatrice di lavori pubblici, in base ad un mandato senza rappresentanza.

Questo il contenuto della **Risposta 12 giugno 2019, n.188** con la quale l'Agenzia delle Entrate risponde ad un'istanza d'interpello formulata da un Consorzio costituito per l'esecuzione di un contratto d'appalto di lavori pubblici.

In particolare, nella fattispecie oggetto di esame da parte dell'Agenzia, le imprese aggiudicatarie di un appalto pubblico di lavori nel settore edile si sono, dapprima, raggruppate in associazione temporanea di imprese – ATI, ed in seguito hanno costituito, in virtù di un mandato senza rappresentanza[1], un Consorzio per l'esecuzione delle prestazioni di servizi oggetto del contratto.

Quest'ultimo organismo, dotato di autonomia soggettiva rispetto alle singole imprese consorziate, proprio sulla base della tipologia di mandato ad esso conferito, in virtù della quale agisce in nome proprio e per conto delle stesse, procede direttamente alla fatturazione delle lavorazioni alla Stazione appaltante e ribalta alle medesime imprese i relativi costi e ricavi[2].

Al riguardo, viene chiesto di conoscere il regime fiscale IVA e delle imposte dirette (IRES ed IRAP), relativo alla fase di ribaltamento, alle singole imprese consorziate, dei costi e dei ricavi relativi all'esecuzione del contratto d'appalto.

In merito, sulla base delle indicazioni fornite nello Statuto del Consorzio circa la propria soggettività passiva dal punto di vista fiscale, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che il **rapporto giuridico** instauratosi tra il **Consorzio e le imprese associate** è effettivamente configurabile come un "**mandato senza rappresentanza**".

Ciò comporta che gli **effetti giuridici** delle **operazioni** eseguite si producono **direttamente in capo al Consorzio**, con la conseguenza che:

– **ai fini IVA**:

– nelle **fatture emesse dalle imprese consorziate**, relative al ribaltamento dei corrispettivi percepiti dal Consorzio, deve essere esposta l'**IVA** con l'**aliquota propria** delle **prestazioni effettuate** dal **Consorzio alla Stazione appaltante** (cd. "*doppia fatturazione*");

– i **costi sostenuti** dal Consorzio, relativi alle prestazioni da questo eseguite, **e ribaltati** «*analiticamente e per natura*» **alle imprese consorziate**, **devono essere assoggettati ad IVA**, in base al **regime specifico previsto per le singole operazioni** eseguite a favore del Consorzio[3];

– ai fini **IRES** ed **IRAP**:

– costituiscono **costi**, per il Consorzio, sia **quelli sostenuti direttamente per l'esecuzione delle prestazioni relative all'appalto**, sia quelli derivanti dalle **fatture emesse *pro-quota*** nei suoi confronti dalle imprese consorziate, per i lavori da queste eseguiti.

Sul piano contabile e fiscale, tali costi devono essere indicati nel conto economico in base al principio di competenza[4] e risultano deducibili per il Consorzio, come componenti negative di reddito, ai fini **IRES** ed **IRAP**;

– costituiscono **ricavi**, per il Consorzio, sia gli **importi da questo fatturati alla Stazione appaltante** per l'esecuzione delle prestazioni, sia **quelli fatturati alle imprese consorziate** a titolo di **ribaltamento dei costi** sostenuti direttamente.

Come tali, quindi, tali componenti devono essere indicati nel conto economico e concorrono, sul piano fiscale, alla determinazione della base imponibile ai fini **IRES** ed **IRAP**.

In ogni caso, specifica l'Agenzia delle Entrate, la citata ripartizione dei costi e ricavi ai fini IRES/IRAP deve essere, poi, rettificata dal Consorzio in virtù della fase di ribaltamento degli stessi alle consorziate, in modo da riportare "a zero" sia le scritture contabili che l'imponibile fiscale.

Tale operazione consente, infatti, di far emergere, in capo alle consorziate medesime, il margine relativo alle prestazioni oggetto del contratto d'appalto, in base alla propria quota di partecipazione.

Viene, così, **garantita la condizione di neutralità economica** che caratterizza **organismi** come i **Consorzi**, nelle ipotesi in cui la **causa del contratto societario** è costituita da una «***mera necessità organizzativa****, di miglioramento dell'utilizzo delle risorse appartenenti a più imprenditori*» (*cfr*. anche le C.M. 10/1988 e R.M. 52/E/20

---

[1] Ai sensi dell'art.3, co.3, del D.P.R. 633/1972 (cd. "*Decreto IVA*"). *Cfr*. anche l'art.1703 del codice civile.

[2] In particolare, le imprese consorziate emettono fattura nei confronti del Consorzio secondo le rispettive quote di partecipazione al capitale per un ammontare globale pari ai corrispettivi fatturati da quest'ultimo alla Stazione Appaltante.

Si tratta di un consorzio diverso dalla cd. "*società consortile operativa*", costituita a valle di un'ATI, ai sensi dell'art.93 del D.P.R. 207/2010 (*cfr*. anche l'art.216, co.14, del D.Lgs. 50/2016), per la quale l'Agenzia delle Entrate ha più volte precisato che la fatturazione avviene, in sede di ribaltamento, a costi tra la "*società consortile operativa*" e le consorziate, le quali fatturano a corrispettivi alla Stazione

appaltante.

[3] Circa la corretta aliquota IVA da esporre nelle fatture di ribaltamento, l'Agenzia delle Entrate nella R.M. 188/2019 specifica che, nel caso di specie, si tratta di lavorazioni (di "rifunzionalizzazione e adeguamento") su impianti di depurazione, la cui definitiva qualificazione, come "opera di urbanizzazione primaria", spetta al Comune. Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ricorda che, nella sola ipotesi di "costruzione" dell'opera viene riconosciuta l'aliquota IVA agevolata del 10% (n.127-*septies*, Tab. A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972). La semplice manutenzione o adeguamento di un'opera già esistente sconta, invece, l'aliquota IVA ordinaria (*cfr*. R.M. 202/E/2008). Invece, le prestazioni di progettazione dell'impianto non sono autonomamente agevolabili con l'aliquota IVA del 10%, salvo che siano rese in dipendenza di un unico contratto d'appalto (*cfr*. R.M. 52/E/2008). Infine, conferma l'Agenzia, le prestazioni di gestione dell'impianto di depurazione sono assoggettate all'aliquota IVA del 10% (n.127-*sexiesdecies*, Tab. A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972).

[4] *Cfr*. art.109 del D.P.R. 917/1986 – TUIR.

36520-Risposta 12 giugno 2019 n.188.pdfApri