ANCE
ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

PRASSI AMMINISTRATIVA SUL REGIME FISCALE DELL'ASSOCIAZIONE TEMPORANEA DI IMPRESE, CONSORZI E SOCIETA' CONSORTILI

(a cura della funzione Fiscalità edilizia)

GIUGNO 2003

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 30-10-1982, n. 350845

Imprese riunite per l' aggiudicazione di appalti pubblici

Una Società ha fatto presente che la legge 8-8-1977, 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 appaltante 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 è stato chiesto di conoscere se in 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 DPR 26-10-1972, n. 633.

La Società istante ha fatto presente inoltre che la Direzione generale delle imposte dirette, con risoluzione 9/571 del 30-3-1979, 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 DPR 29-9-1973, n. 597.

Al riguardo, la scrivente ritiene che l' organismo esecutore dei lavori aggiudicati opera in veste autonoma e, come tale, assume una propria soggettività tributaria per cui deve assolvere in proprio gli obblighi e gli adempimenti previsti, agli effetti dell' IVA, dal citato DPR n. 633/1972.

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.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 28-06-1988, n. 550231

Fatturazione di appalti da parte di imprese associate

La società C. spa con sede in ... ha fatto presente che con contratto di appalto stipulato in data 25-9-1985 la I. spa ha affidato l' esecuzione di un lotto di lavori indivisibili, rientrante nel programma straordinario di edilizia pubblica e opere integrative di cui alla legge 25-3-1982, n. 94, ad un gruppo d' imprese, riunite ai sensi della legge 8-8-1977, n. 584, costituito da essa società C., impresa mandataria, dalla S. spa e dalla A. srl, tutte con sede in ...

Le dette imprese per l' esecuzione dei lavori hanno regolato i loro rapporti giuridici, tecnici ed economici sulla base di un mandato collettivo speciale posto in essere in data 8-7-1985, di un regolamento del mandato collettivo in data 20-7-1985, di una successiva pattuizione del 30-7-1985, con la quale sono state fissate le rispettive quote di partecipazione, e infine di un contratto stipulato in data 30-8-1985 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 e 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 sopra indicate, costituenti il gruppo, partecipano all' esecuzione delle opere, senza creare una organizzazione comune nelle misure, rispettivamente, del 50 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 DPR 26-10-1972, 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 I. spa 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 DPR n. 633 del 1972, con riferimento alle specifiche disposizioni contenute nella ripetuta legge n. 584 del 1977.

L' Ispettorato compartimentale tasse di ..., dopo aver analizzato le disposizioni contenute negli artt. 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 sè organizzazione o associazione fra le imprese riunite, ognuna delle quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione e degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali".
Dalle richiamate disposizioni della legge n. 584, a parere dell' 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 e 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 sè, da determinare organizzazione o associazione tra le imprese riunite. La disposizione, peraltro, non escluderebbe la nascita di un nuovo e 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 l' 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 l' Ispettorato che nel caso prospettato con la citata istanza la procedura adottata sembra corrispondente in pieno a quella descritta nella risoluzione 384989 del 19-2-1981 con la quale questo Ministero ha ritenuto che il rispetto dell' obbligo di distinta fatturazione e registrazione delle operazioni, relative alla esecuzione dei lavori di competenza delle singole imprese, sia determinante ai fini dell' inquadramento del raggruppamento di imprese nello schema normativo delineato dalla ripetuta legge n. 584 del 1977.
Esaminata la prospettata fattispecie lo scrivente, nel concordare con le considerazioni formulate dall' 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 e i ricavi derivanti dall' esecuzione unitaria dell' opera, bensì dal fatto che le imprese raggruppate si comportino nella esecuzione dell' appalto in modo unitario e indistinto, sia all' interno del raggruppamento stesso che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere. Nè 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 dall' Ispettorato, lo scrivente, esaminati gli atti trasmessi dalla società interessata in allegato alla istanza citata, e in modo particolare il regolamento del mandato collettivo speciale sottoscritto dalle imprese riunite in data 20-7-1985, 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 delle 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 contrattuali".
La stessa previsione di rapporti economici intersoggettivi depone ancora nel senso che, nella fattispecie in esame, v' 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 384989 del 19-2-1981 emanata in occasione di analoga fattispecie ritiene che la procedura posta in essere dalle imprese riunite, come enunciata dalla istanza della società C., sia regolare e conforme alle disposizioni contenute nel titolo secondo del DPR 26-10-1972, n. 633 e successive modificazioni.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 11-11-1991, n. 445923

Fatturazione di appalti da parte di imprese associate

Il Ministero della marina mercantile ha chiesto di conoscere se le prestazioni eseguite dall' associazione temporanea di imprese per la rimozione dei danni conseguenti all' incidente occorso alla M/C H. 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 8-8-1977, n. 584 - riportato anche nell' atto di associazione temporanea - secondo il quale il rapporto di mandato non determina di per sè 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.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 04-08-1987, n. 460437

Fatturazione di appalti da parte di imprese associate

Con separate istanze alcuni professionisti 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 costituite ai sensi dell' art. 2615-ter del Codice civile e dell' art. 23-bis della legge 8-8-1977, n. 584 introdotto con l' art. 12 della legge 8-10-1984, 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 od assestare i conti nei confronti dei soci consortisti in sede di bilancio o di rendiconto;

d) osservanza, da parte della società consortile, di tutti gli adempimenti prescritti dal DPR 26-10-1972, 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 rilevanti 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. 759/86 del 7-4-1987, 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 del contratto di commissione, non è dato individuare rapporti contrattuali tra l' ente consortile e le singole imprese (Cass. 15-2-1951, 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 temporanee 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 della 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 od 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.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 20-08-1998, n. 106/E/1998/17860

Fatturazione di appalti da parte di imprese associate.

Con istanza rivolta alla scrivente l' ANCE - Associazione nazionale costruttori edili - ha fatto presente che un' associazione temporanea di imprese e' risultata aggiudicataria di un appalto pubblico, ed e' intenzione delle raggruppate formare una societa' consortile a r.l. ai sensi dell' articolo 26 del decreto legislativo n. 406 del 1991, al fine dell' esecuzione unitaria dell' opera.

Cio' 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 societa' 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 societa', anche consortile, tra le imprese riunite al fine dell' esecuzione unitaria, totale o parziale dei lavori. La societa' a tal fine costituita subentra - recita il richiamato articolo 26 - senza che cio' costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione di contratto, nell' esecuzione totale o parziale del contratto, ferme restando le responsabilita' delle imprese riunite.

La norma, come e' evidente, consente alla societa' 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 societa' consortile esecutrice dei lavori, quindi, avra' relazioni dirette solo con terzi e con le imprese riunite le quali mantengono i rapporti derivanti dall' originario contratto con la stazione appaltante nei cui confronti, come gia' chiarito con la Risoluzione ministeriale 1-8-1987 n. 460487, sono tenute ad emettere fatture per gli importi di propria spettanza. La societa' deve, invece, emettere, per i costi sostenuti, fatture nei confronti delle singole imprese riunite in proporzione alle rispettive quote.

Circolare ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Imposte dirette 06-04-1988, n. 10/9/277

Riunione di imprese. Costituzione di società consortile. Esecuzione di opere pubbliche. Art. 23-bis, legge 8-8-1977, n. 584. Rapporti fra le parti e modalità di rilevazione contabile.

Sono pervenute da più parti richieste di chiarimenti circa i riflessi fiscali connessi con l' art. 23-bis aggiunto alla legge 8-8-1977, n. 584, dall' art. 12 della legge 8-10-1984, 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 segg. del Codice civile per l' 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 sè 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 9/571 e 9/2147, rispettivamente del 30-3-1979 e 13-8-1982 . 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 diretta 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 secondo 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 dell' 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 4-11-1982, 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.
E' 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, lettera a) del DPR n. 598 del 29-9-1973 ovvero tra quelli di cui all' art. 5 del DPR n. 597 del 29-9-1973 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 30-5-1986 n. 9/888 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 DPR 29-9-1973, 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.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Imposte dirette 30-05-1986, n. 9/888

Enti commerciali. Consorzio fra imprese. Esecuzione di importanti e complesse opere pubbliche. Ente commerciale. E' tale.

Un istituto, 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' impostazione 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 segg. e 2612 e segg. 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 a 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 14-3-1979, 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) DPR 29-9-1973, 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.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 29-11-1988, n. 550253

Prestazioni di servizi rese a consorziati

Con risoluzione 460437 del 4-8-1987 la scrivente, in ordine a specifico quesito posto da professionisti interessati, ha chiarito quali sono gli obblighi fiscali da assolvere in relazione a 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 23-2-1988, l' IRI, nel richiamare il contenuto della citata risoluzione 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 9/888 del 30-5-1986.

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 e obblighi, predispone e 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 e i corrispettivi conseguiti.

Nel caso prospettato il consorzio, non 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 DPR n. 633 del 26-10-1972 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 risoluzione della Direzione generale delle imposte dirette n. 9/888 del 30-5-1986, 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 DPR n. 633/1972, 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.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 05-12-1990, n. 431292

Fatturazione di appalti da parte di imprese associate

Con istanza diretta alla scrivente la C. Costruzioni spa, con sede in ..., quale impresa mandataria capogruppo dell' associazione temporanea di impresa costituita con la I. spa, Co - Costruzioni spa e con la Im. spa, in relazione alla costruzione di un tratto della nuova linea ferroviaria tra ... ed ... 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 per cento prevista dai numeri 22 e 39 della tabella A, parte seconda, allegata al DPR 26-10-1972, n. 633, approvata con DM 18-2-1985;

2 - se la medesima aliquota ridotta del 4 per cento 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 8-8-1977, 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' imposta sul valore aggiunto.

Dalla formulazione del quesito e dallo specifico richiamo all' art. 23 bis della legge n. 584/1977 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 C., 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 l' 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 ministeriale n. 460437 del 4-8-1987, 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 della corresponsione 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 29-9-1964, n. 847, per effetto della assimilazione prevista dall' art. 5 del DL 30-12-1982, n. 953, convertito dalla legge 28-2-1983, 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 per cento prevista dell' art. 8 del DL 31-10-1980, n. 693, convertito dalla legge 22-12-1980, 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 460437 del 4-8-1987 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.

Risoluzione ministeriale Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 21-02-1989, n. 550168

Riparto 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 a 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 dalla convenzione stipulata con il Comune di ... in data 18-7-1985, avente a 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 di 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 dell' 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, terzo comma, del DPR 26-10-1972, 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 dei consorziati, fosse chiamato a 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, l' 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.

Risoluzione ministeriale Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 14-11-2002, 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 dei 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 dalle 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. 9/888 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 citata 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 della 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.
E' 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. 9/888 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 corrispettivi 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.
La risposta fornita con la presente nota, 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.