

Risposta n. 188

OGGETTO: *Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 3, terzo comma, ultimo periodo – Trattamento, ai fini Iva, IRES e IRAP del ribaltamento ai consociati dei costi sostenuti e dei ricavi conseguiti da un Consorzio per l'esecuzione di Lavori e Servizi – Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212*

QUESITO

ALFA, società cooperativa a responsabilità limitata, fa presente che le società BETA, GAMMA e DELTA (di seguito, “i Consociati” o “le Società”) hanno partecipato alla gara di appalto relativa alla “Rifunzionalizzazione ed adeguamento delle sezioni di trattamento dell’impianto di depurazione di XXX” e che, contestualmente alla partecipazione, i Consociati si sono impegnati, in caso di aggiudicazione, a raggrupparsi in Associazione Temporanea di Imprese (ATI), al fine di attuare i seguenti “Lavori e Servizi”:

- (i) la progettazione esecutiva, previa acquisizione del progetto definitivo in sede di gara, sulla base del progetto preliminare predisposto dalla regione YYY (di seguito anche denominata: “Stazione appaltante”), nonché il coordinamento della sicurezza in fase di progettazione, degli interventi di rifunzionalizzazione e di adeguamento dell’impianto di depurazione di ZZZ, attualmente in esercizio;*
- (ii) la realizzazione degli interventi di rifunzionalizzazione e di adeguamento dell’impianto medesimo;*
- (iii) la gestione dell’impianto e dei collettori comprensoriali per un periodo complessivo di 5 (cinque) anni a partire dalla data di consegna del servizio di gestione (...) e comprensivo del periodo durante i quali sono eseguiti i lavori”.*

A seguito dell'aggiudicazione dell'appalto, conformemente con gli impegni assunti, è stata costituita l'ATI. Quest'ultima, a sua volta, ha costituito ALFA (in seguito, "Istante", "Contribuente"), allo scopo di realizzare i Lavori e i Servizi sopra indicati, nell'ambito dell'iniziativa denominata "*Grande Progetto Risanamento Ambientale e valorizzazione di XXX – Rifunionalizzazione ed adeguamento delle sezioni di trattamento dell'impianto di depurazione di ZZZ*".

L'Istante, altresì, riferisce che:

- in data 6 marzo 2018, l'ATI e, per essa, la società di esecuzione dei lavori e dei servizi (ALFA) hanno sottoscritto con la Regione YYY (Stazione Appaltante) "*il verbale di consegna (...), al fine di procedere all'avvio anticipato delle prestazioni, (...), limitatamente all'attività di gestione dell'impianto di depurazione di ZZZ e delle reti di collettori e canali fognari annessi, nelle more della stipula del contratto definitivo (...)*";
- in data 11 settembre 2018, la Regione YYY ha autorizzato, in relazione all'accordo di cui al punto precedente, la fatturazione dei ricavi diretta da parte del Contribuente alla Stazione Appaltante;
- in data 20 dicembre 2018, l'ATI ha sottoscritto, con la Regione YYY, il contratto definitivo di appalto, avente a oggetto i citati Lavori e Servizi. In base a tale contratto, ALFA afferma di fatturare i propri ricavi direttamente alla Regione YYY.

Tutto ciò premesso, con riferimento al contratto provvisorio e al contratto definitivo stipulati con la Regione YYY, l'Istante chiede di conoscere:

- il trattamento tributario, agli effetti dell'IVA, del "*ribaltamento da parte di ALFA ai Consociati dei costi sostenuti nell'esecuzione dei Lavori e dei Servizi*", nonché del "*ribaltamento ai Consociati dei ricavi conseguiti per i Lavori e i Servizi fatturati dalla stessa ALFA alla Stazione Appaltante*";
- "*se sono interamente deducibili fiscalmente da parte di ALFA i costi direttamente sostenuti dalla medesima nell'esecuzione dei Lavori e dei Servizi e quelli relativi alle fatture ricevute dai Consociati, aventi ad oggetto il ribaltamento dei ricavi, ai fini dell'IRES, ex d.P.R. 22/12/1986, n. 917*

(Testo Unico delle Imposte sui Redditi – TUIR) e ai fini dell’IRAP, ex D.Lgs n. 446/1997”;

- *“se sono interamente tassabili ai fini IRES, ex d.P.R. 22/12/1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi – TUIR) e IRAP, ex D.Lgs n. 446/1997, i ricavi fatturati dalla società ALFA alla Regione YYY per l’espletamento dei Lavori e dei Servizi e quelli relativi al ribaltamento ai Consociati dei costi direttamente sostenuti dalla società ALFA nell’esecuzione dei Lavori e dei Servizi”.*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

IVA

Ad avviso del Contribuente, le prestazioni di servizi rese da ALFA verso i propri Consociati sono riconducibili allo schema del mandato senza rappresentanza di cui all’articolo 1703 e seguenti del codice civile. Pertanto, *“ALFA dovrà rifatturare ai Consociati, analiticamente e per natura, tutti i costi sostenuti, secondo il trattamento IVA applicato oggettivamente a monte”.*

Analogo trattamento deve essere applicato – secondo la società istante – ai ricavi che quest’ultima intende ribaltare ai propri Consociati. Dunque, *“i ricavi per le prestazioni eseguite in relazione ai Lavori e ai Servizi saranno rifatturati da parte delle società Consociate ad ALFA sulla base del medesimo trattamento IVA con il quale ALFA fattura alla Stazione Appaltante, mediante il meccanismo della doppia fatturazione. Quindi, nel caso di specie, verrà applicata la medesima aliquota ridotta del 10 per cento (come previsto dal n. 127-quinquies, tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, per i Lavori e dal n. 127-sexies, tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 per i Servizi)”.*

IRES e IRAP

ALFA ritiene che alla fattispecie in esame risulti applicabile, anche ai fini IRES e IRAP, lo schema del mandato senza rappresentanza di cui all’articolo 1703 e seguenti del codice civile.

Pertanto, relativamente al trattamento fiscale dei costi e dei ricavi, l'interpellante è dell'avviso che:

1. *“i costi sostenuti da ALFA nell'esecuzione dei Lavori e dei Servizi, in nome proprio e per conto dei Consociati, saranno contabilizzati come costi secondo il principio di competenza nel conto economico della società ALFA e, sulla base del principio di derivazione, ex articolo 83 del TUIR e D.M. del 1° aprile 2009, n. 48, concorreranno, quali componenti negativi di reddito, alla determinazione del reddito imponibile della società ALFA e, quindi, saranno deducibili fiscalmente nell'esercizio di competenza, ai fini IRES e IRAP;*
2. *i costi sostenuti da ALFA nell'esecuzione dei Lavori e dei Servizi, relativi alle fatture di ribaltamento dei ricavi che i Consociati emetteranno nei confronti di ALFA, saranno contabilizzati come costi secondo il principio di competenza nel Conto economico della società ALFA e, parimenti, sulla base del principio di derivazione, ex articolo 83 del TUIR e D.M. del 1° aprile 2009, n. 48, concorreranno, quale componenti negativi di reddito, alla determinazione del reddito imponibile della società ALFA e, quindi, saranno deducibili fiscalmente nell'esercizio di competenza, ai fini IRES e IRAP”.*

Relativamente alla deducibilità dei componenti negativi di reddito, quindi, a parere della società istante, *“la struttura dei costi deducibili fiscalmente da parte di ALFA sarà composta (i) da una parte dai costi sostenuti direttamente dalla medesima ALFA nell'esecuzione unitaria dei Lavori e dei Servizi, attività espletata in nome proprio e per conto dei Consociati, e (ii) dall'altra dai costi relativi al ribaltamento dei ricavi da parte dei Consociati, relativamente alle fatture che questi emetteranno nei confronti di ALFA”.*

Per quanto riguarda i ricavi, l'Istante ritiene che:

- *“i ricavi relativi all'esecuzione dei Lavori e dei Servizi fatturati da ALFA direttamente alla Regione YYY saranno contabilizzati come ricavi secondo il principio di competenza nel conto economico della società ALFA e, sulla base del principio di derivazione, ex articolo 83 del TUIR e D.M. del 1° aprile 2009, n. 48, concorreranno, quale componenti positivi di reddito, alla determinazione*

del reddito imponibile della società ALFA e, quindi, saranno tassati fiscalmente nell'esercizio di competenza, ai fini IRES e IRAP;

- i ricavi relativi al ribaltamento dei costi sostenuti direttamente da ALFA e fatturati ai Consociati saranno contabilizzati come ricavi secondo il principio di competenza nel conto economico della società ALFA e, sulla base del principio di derivazione, ex articolo 83 del TUIR e D.M. del 1° aprile 2009, n. 48, concorreranno, quali componenti positivi di reddito, alla determinazione del reddito imponibile della società ALFA e, quindi, saranno tassati fiscalmente nell'esercizio di competenza, ai fini IRES e IRAP”.*

Per quanto concerne, quindi, la tassazione dei componenti positivi di reddito, la struttura dei ricavi fiscalmente tassabili sarà composta: “(i) da una parte, dai ricavi conseguiti dalla società ALFA nell'esecuzione dei Lavori e dei Servizi, attività espletata in nome proprio e per conto dei Consociati, per i quali ALFA emette fattura direttamente alla Stazione Appaltante e (ii), dall'altra, dai ricavi conseguiti dalla ALFA e relativi al ribaltamento dei costi sostenuti ai Consociati, per i quali ALFA emetterà le relative fatture ai Consociati”.

Il Contribuente ritiene che, in ogni caso, in relazione a tutte le fattispecie illustrate sussistano, nel caso specifico, obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria e, pertanto, afferma che non sarebbe applicabile alcuna sanzione amministrativa tributaria, ai sensi del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, tenuto conto del proprio comportamento diligente e privo di negligenza e di quanto previsto dall'articolo 10, comma 3, dello Statuto del Contribuente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che la disapplicazione delle disposizioni normative sanzionatorie in ragione di obiettiva incertezza normativa - prevista dall'articolo 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente) e dall'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 - è estranea all'ambito applicativo dell'interpello.

Con riferimento alle fattispecie prospettate, ai fini dell'IVA, dell'IRES e dell'IRAP, si osserva quanto segue.

IVA

Si evidenzia, preliminarmente, che l'istanza di interpello in esame ha a oggetto il trattamento tributario delle operazioni di ribaltamento, nei confronti dei Consociati (BETA, GAMMA e DELTA), dei costi sostenuti da ALFA per l'esecuzione dei Lavori e dei Servizi descritti nell'istanza, nonché dei ricavi conseguiti, per gli stessi Lavori e Servizi, e fatturati dal Contribuente alla Regione YYY (Stazione Appaltante). Fermo restando quanto si evidenzierà di seguito, non forma oggetto del parere, invece, l'individuazione dell'aliquota IVA applicabile alle attività oggetto del contratto di appalto in argomento.

Tanto premesso, ai fini della soluzione del presente quesito, occorre in primo luogo valutare, agli effetti dell'IVA, se il rapporto giuridico cui imputare le operazioni rese e ricevute dall'Istante verso i Consociati, sia riconducibile a un rapporto di mandato senza rappresentanza ovvero a una più generica attività di realizzazione di opera.

Ciò posto, si osserva che, in base alla ricostruzione effettuata dall'interpellante, le Società – aggiudicatarie dell'appalto in argomento e, come detto, riunite in ATI – hanno costituito ALFA, mediante la quale eseguiranno unitariamente i lavori e i servizi sopra descritti.

Tale organizzazione comune – secondo quanto previsto dallo Statuto della società istante – è istituita *“per conseguire, attraverso l'ottimizzazione delle capacità tecniche, operative, amministrative, generali e finanziarie dei singoli soci consorziati, in loro conto e interesse, l'attuazione di tutte le prestazioni, opere, lavorazioni e forniture necessarie alla rifunzionalizzazione ed adeguamento delle sezioni di trattamento dell'impianto di depurazione di ZZZ, nonché l'esecuzione di eventuali estensioni o lavori aggiuntivi disposti dalla Stazione Appaltante e dell'attività di gestione per tutto il tempo necessario”* (cfr. articolo 2.3). In base all'articolo 16 del medesimo Statuto, l'Istante, avvalendosi della propria struttura ed eventualmente dei servizi dei Consociati o di terzi,

“sempre per conto e nell’interesse dei soci-consorziati”, provvederà, a titolo esemplificativo:

- (i) al reperimento dei necessari mezzi finanziari presso gli istituti di credito;*
- (ii) all’approvvigionamento dei materiali occorrenti per l’esecuzione dei Lavori e dei Servizi;*
- (iii) al conferimento di eventuali incarichi e subappalti a terzi;*
- (iv) al reclutamento del personale operaio ed impiegatizio, tecnico ed amministrativo ed alla direzione del medesimo nel corso dell’esecuzione dei Lavori e dei Servizi;*
- (v) al reperimento dei mezzi d’opera, delle attrezzature e dei macchinari”.*

Sempre secondo quanto previsto dalle disposizioni statutarie, ALFA *“fatturerà i corrispettivi dell’appalto direttamente alla stazione appaltante”* (cfr. articolo 16.3) e ciascun socio-consorziato si assume l’obbligo di *“provvedere (...) al pagamento delle fatture emesse a fronte dei costi relativi all’attività della Società consortile rientrante nell’oggetto sociale, (...), e dalla stessa esercitata in nome proprio e per conto dei soci-consorziati, nelle proporzioni indicate ai sensi del precedente articolo 16”* (cfr. articolo 17).

Inoltre, si osserva che in base all’articolo 3 del Contratto definitivo di appalto, sottoscritto in data 11 dicembre 2018 tra l’ATI e la Regione YYY e allegato all’istanza di interpello in esame, l’accordo ha a oggetto:

“1. la progettazione esecutiva dei lavori di rifunzionalizzazione ed adeguamento dell’impianto di depurazione di ZZZ nonché il coordinamento per la sicurezza in fase di progettazione, sulla base del progetto definitivo presentato dall’ATI in sede di gara ed approvato con Decreto Dirigenziale n. 518 del 8/11/2018;

2. l’esecuzione dei lavori di rifunzionalizzazione ed adeguamento dell’impianto;

3. la gestione dell’impianto e dei collettori comprensoriali (...).”.

Al riguardo, si evidenzia che, alla luce dell'articolo 4 del medesimo Contratto definitivo, relativamente a tali Lavori e Servizi, il corrispettivo risulta pari a euro 57.849.435,15, di cui:

- *“Euro 22.982.605,57 (...) per lavori a corpo, IVA esclusa;*
- *Euro 321.690,69 (...) per compenso per la progettazione definitiva (oneri ed IVA esclusa), compresi rilievi, indagini, sondaggi e tutte le altre attività funzionali e propedeutiche alla progettazione definitiva;*
- *Euro 227.979,75 (...) per compenso per la progettazione esecutiva (oneri ed IVA esclusa), compresi rilievi, indagini, sondaggi e tutte le altre attività funzionali e propedeutiche alla progettazione esecutiva;*
- *Euro 88.493,37 (...) per compenso per il coordinatore della sicurezza in fase di progettazione, soggetto a ribasso (oneri ed IVA esclusa);*
- *Euro 33.704.345,76 (...) per la gestione quinquennale dell'impianto”.*

Ciò posto, alla luce degli elementi desumibili dall'istanza di interpello in esame e dai documenti a essa allegati sembra evincersi che il rapporto tra la ALFA e i Consociati sia riconducibile all'istituto del mandato senza rappresentanza, con la conseguente applicabilità dell'articolo 3, terzo comma, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, che qualifica come prestazione di servizi della stessa natura l'operazione posta in essere dal mandatario senza rappresentanza che rende o riceve servizi per conto del mandante.

In particolare, nel caso di specie, l'Istante fattura alla Stazione Appaltante (Regione YYY) i corrispettivi previsti dal contratto di appalto in esame, a fronte dei Lavori e dei Servizi più volte descritti. Le Società, a loro volta, secondo le rispettive quote di partecipazione al capitale, emettono fattura nei confronti di ALFA, per un ammontare globale pari ai corrispettivi fatturati da quest'ultima alla Stazione Appaltante. L'Istante provvede a eseguire le prestazioni rientranti nel proprio oggetto sociale sostenendone i costi, che ripartisce tra i soci medesimi, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al capitale, attraverso l'emissione di apposite fatture.

Pertanto, le singole società consorziate, nelle fatture emesse per il ribaltamento dei compensi percepiti dal Contribuente, in relazione al valore dei lavori e dei servizi effettuati, devono applicare l'IVA con l'aliquota propria delle operazioni rese dalla stessa società istante alla Regione YYY.

Parimenti, alle somme addebitate da ALFA alle Società per il ribaltamento dei costi sostenuti per l'effettuazione dei lavori e dei servizi in argomento si applica il regime IVA previsto per i servizi acquistati dalla società consortile interpellante, mediante i contratti stipulati dalla stessa con le imprese socie consorziate o con i terzi (cfr. risoluzioni n. 355/E del 14 novembre 2002 e n. 229/E del 21 agosto 2007).

Da ultimo, per completezza, ancorché l'individuazione dell'aliquota IVA applicabile ai Lavori e ai Servizi descritti dall'Istante non formi oggetto del presente interpello, corre l'obbligo di far presente quanto segue.

La qualificazione dell'opera in questione (rifunzionalizzazione e adeguamento delle sezioni di trattamento di un impianto di depurazione) quale opera di urbanizzazione primaria, spetta, in ultima analisi, al Comune o altro ente territoriale, in qualità di organo competente in tema di classificazioni urbanistiche (si veda, per tutte, la risoluzione n. 561194 del 3 dicembre 1990).

Si fa presente, inoltre, che ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi del citato n. 127-*septies*) deve trattarsi della realizzazione *ex novo* delle opere indicate al n. 127-*quinquies*) e non della semplice sistemazione, miglioria o modifica delle stesse, anche se comportanti un potenziamento delle medesime (cfr. risoluzioni n. 397666 del 26 luglio 1985 e n. 202 del 19 maggio 2008), cui si applicherebbe l'aliquota IVA ordinaria.

Rimane, perciò, fermo ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria volto a verificare se nel caso in esame si sia in presenza di una realizzazione *ex novo* di opere di urbanizzazione primaria cui si applicherebbe l'aliquota IVA del 10 per cento o di una sistemazione, miglioria o modifica delle stesse cui si applicherebbe l'aliquota IVA nella misura ordinaria.

Relativamente ai servizi di progettazione delle opere sopra descritte, si fa presente che *“le prestazioni di progettazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria possono essere assoggettate all’aliquota ridotta del 10 per cento nel caso in cui non siano rese autonomamente, ma in dipendenza dell’unico contratto di appalto avente ad oggetto la complessiva realizzazione dell’opera. In caso contrario, alle stesse prestazioni si applica l’imposta in base all’aliquota ordinaria. In sostanza, tali servizi non sono autonomamente assoggettabili ad IVA con l’aliquota del 10 per cento, salvo che gli stessi siano resi in dipendenza di un «unico» contratto di appalto che, a sua volta, beneficia della aliquota ridotta”* (cfr. risoluzioni n. 52/E del 18 febbraio 2008 e n. 168/E del 24 dicembre 1999).

Con riferimento all’attività di gestione dell’impianto di depurazione di ZZZ e dei collettori comprensoriali, si segnala, infine, che sono soggette all’aliquota IVA del 10 per cento le *“prestazioni di gestione, stoccaggio, e deposito temporaneo, previste dall’articolo 6, comma 1, lettere d), l) e m), del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, di rifiuti urbani di cui all’articolo 7, comma 2, e di rifiuti speciali di cui all’articolo 7, comma 3, lettera g), del medesimo decreto, nonché prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione”* (v. numero 127-sexiesdecies) della tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972).

IRES e IRAP

Anche ai fini delle imposte dirette e IRAP, alla luce degli elementi desumibili dall’istanza di interpello in esame e dai documenti a essa allegati, il rapporto tra la società consortile ALFA e i Consociati è riconducibile all’istituto del mandato senza rappresentanza, con la conseguenza che gli effetti giuridici delle operazioni poste in essere si producono direttamente in capo alla società consortile.

In base agli accordi che regolamentano la sua attività e i rapporti con gli enti territoriali, così come descritti nell’istanza, l’istante rileva tra i propri ricavi la quota fatturata in via diretta dei ricavi sia nei confronti della Stazione

Appaltante sia nei confronti della Regione YYY. Di conseguenza, oltre al c.d. ribaltamento dei costi sostenuti per l'esecuzione dell'opera, il conto economico di ALFA si alimenta anche con la rettifica dei predetti ricavi.

Il caso di specie si caratterizza per la previsione per cui la società istante opera tutte le scritture di rettifica, considerando come contropartita direttamente le società consociate; in tal modo la costituzione dell'ATI non è in alcun modo valorizzata, anche sul piano contabile, in favore dell'attribuzione del margine dell'operazione in quota parte direttamente alle consociate.

Il meccanismo suddetto consente, sulla base di quanto descritto, di garantire la condizione di neutralità economica che tipicamente caratterizza i consorzi, ma anche le società consortili, laddove la causa del contratto societario è in ogni caso diversa dal conseguimento del lucro e deriva sostanzialmente dalla mera necessità organizzativa, di miglioramento dell'utilizzo delle risorse appartenenti a più imprenditori (cfr. circolare del Ministero delle finanze n. 10 del 6 aprile 1988; risoluzione n. 52/E del 15 marzo 2007).

Tutto ciò premesso, nel rispetto dei principi di carattere generale di inerenza e competenza, le predette componenti positive e negative concorrono alla formazione del reddito dell'istante, ai sensi dell'articolo 83 e seguenti del TUIR e, qualora rilevate in voci che compongono il valore della produzione netta, anche ai fini dell'IRAP. A tal riguardo, infatti, non incide la volontà delle parti di elidere il ruolo dell'ATI in favore delle società consociate che, in fatto, rappresentano il ruolo dei mandati, seppur senza rappresentanza, di ALFA.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente