

Analisi e commenti

Fiscalità dei consorzi tra imprese. III parte: soggettività passiva Iva

23 Giugno 2016

Per quelli che svolgono attività esterna, la rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto è connessa anche alla natura del rapporto giuridico, mandato con o senza rappresentanza

Thumbnail
Image not found or type unknown

Anche ai fini Iva, il legislatore tributario attribuisce rilevanza alla distinzione tra consorzi esercenti attività commerciale e consorzi esercenti attività non commerciale.

Come noto, l'articolo 1 Dpr 633/1972 (*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*), nel fissare i presupposti necessari affinché un'operazione rientri nel campo di applicazione dell'imposta, stabilisce che *"l'imposta sul valore aggiunto si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate"*.

Con riferimento ai consorzi rileva, quindi, la definizione di *"esercizio di impresa"*, rilevante ai fini dell'applicazione del tributo. Tale definizione è data dall'articolo 4, comma 1, Dpr 633/1972, a mente del quale *"per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile"*.

Ciò posto in termini generali, il comma 2 del medesimo articolo 4 stabilisce che *"si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese"* (e pertanto sono assoggettate a Iva): 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 successivo comma 3 ulteriormente prevede che *"si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di imprese"* anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte ai propri

consorziate dai consorzi, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (o agricole).

Il comma 4, infine, stabilisce che:

- qualora il consorzio non abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (o agricole), *“si considerano effettuate nell'esercizio di imprese - e quindi sono assoggettate a Iva - soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nell'esercizio di attività commerciali (o agricole)”*
- si considerano eseguite nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti - e quindi anche ai consorziate - verso il pagamento di corrispettivi o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

Dalla lettura delle disposizioni appena indicate, si evince quindi che, in termini generali, i consorzi sono soggetti passivi Iva quando pongono in essere cessioni di beni o prestazioni di servizi nell'esercizio di imprese commerciali.

Ai fini Iva, pertanto, assume rilevanza la distinzione tra:

- consorzi che svolgono attività meramente interna (mera disciplina dei rapporti tra i consorziate)
- consorzi che svolgono anche attività commerciale nei confronti dei consorziate
- consorzi che svolgono attività esterna nei confronti di terzi.

In particolare, per i consorzi che svolgono **prevalentemente attività interna**:

- rientrano nel campo di applicazione dell'Iva solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'ambito di un'attività commerciale (o agricola) eventualmente esercitata in via secondaria rispetto a quella istituzionale (si tratta di operazioni aventi rilevanza esterna che il consorzio può comunque effettuare in aggiunta ai suoi scopi istituzionali e che rappresentano, singolarmente considerate, esplicazione di attività imprenditoriale)
- si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di attività commerciali - e, quindi, rientrano nel campo di applicazione dell'Iva - le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che il consorzio effettua a favore dei consorziate verso il pagamento di un corrispettivo specifico o

di un contributo supplementare, il cui ammontare è determinato in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

Per i consorzi che svolgono **attività esterna**, il discorso è più articolato, in quanto la rilevanza Iva delle operazioni effettuate è connessa non solo al tipo di attività effettivamente svolta, ma anche alla natura del rapporto giuridico (mandato con o senza rappresentanza) sussistente tra consorzio e consorziati.

Con riguardo al **tipo di attività**:

- di regola, i consorzi che svolgono attività esterna, integrando la gestione delle imprese consorziate attraverso il comune svolgimento di una o più fasi delle rispettive imprese, si configurano alla stregua di enti commerciali, enti cioè che svolgono in via esclusiva o principale attività commerciali (o agricole). In tal caso, i consorzi sono autonomi soggetti passivi d'imposta e, quindi, ai fini Iva, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi da essi poste in essere sono soggette a Iva
- tuttavia, anche i consorzi con attività esterna possono in concreto svolgere in via prevalente attività non commerciali. In tal caso, sono soggette a Iva solo le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate nell'ambito dell'attività commerciale (o agricola) eventualmente esercitata in via secondaria o accessoria rispetto a quella istituzionale.

Anche rispetto ai consorzi con attività esterna, si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti dei consorziati verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

Ulteriori differenze si registrano, ai fini Iva, a seconda che il rapporto giuridico tra consorzio e consorziati assuma la forma del mandato con o senza rappresentanza.

Nel **mandato con rappresentanza**, il consorzio agisce in nome e per conto dei consorziati, sui quali, quindi, ricadono gli effetti giuridici degli atti posti in essere dal consorzio medesimo.

Ai fini Iva, in base a quanto previsto dagli articoli 3 e 15, comma 1, n. 3, Dpr 633/1972, il consorzio che agisce in qualità di mandatario con rappresentanza è soggetto passivo soltanto per i compensi corrisposti dai soci consorziati per l'attività di intermediazione; le eventuali attribuzioni alle singole imprese dei corrispettivi pagati da terzi per le cessioni o prestazioni effettuate per conto e per nome dei consorziati non sono operazioni imponibili, costituendo semplici ripartizioni di somme.

Infatti, sono le imprese consorziate i soggetti passivi Iva che hanno l'obbligo di fatturare direttamente ai terzi; tuttavia, è indispensabile che il corrispettivo così fatturato si riferisca espressamente alle operazioni che il consorzio ha svolto come rappresentante dei singoli consorziati (*cf*r risoluzione del 5/1/1985, n. 399932 - Min. Finanze).

Nel **mandato senza rappresentanza**, invece, il consorzio agisce nell'interesse dei consorziati, ma in nome proprio. Ne consegue che gli effetti giuridici degli atti posti in essere ricadono direttamente nella sfera giuridica del consorzio.

In linea generale, l'articolo 3, comma 3, ultimo periodo, Dpr 633/1972 prevede che *"le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario"*.

Il rapporto di mandato senza rappresentanza può prevedere che il consorzio esegua (o riceva) direttamente le prestazioni di servizi o le cessioni di beni nei confronti dei terzi ovvero che il consorzio, agendo solo come intermediario, faccia eseguire tali operazioni *pro-quota* dai singoli consorziati:

- se il consorzio agisce direttamente, i terzi sono tenuti a emettere fattura nei confronti del consorzio stesso. Quest'ultimo, a sua volta, ripartirà *pro-quota* tra i consorziati gli oneri sostenuti, mediante emissione delle relative fatture e riaddebito dell'imposta pagata
- se il consorzio non agisce direttamente (ma, come sopra ricordato, si limita ad agire da intermediario con i terzi, lasciando poi che siano i singoli consorziati a eseguire *pro-quota* la prestazione), ogni singolo consorziato deve fatturare al consorzio il costo dell'operazione effettuata, assoggettandola a Iva. Per suo conto, il consorzio deve emettere un'unica fattura nei confronti del committente, comprensiva delle prestazioni fatturate dai consorziati e della provvigione spettante al consorzio.

In ogni caso, la provvigione dovuta al consorzio per la sua attività di mandatario (senza rappresentanza) non deve essere autonomamente assoggettata a Iva, il relativo importo dovendo essere computato in diminuzione della base imponibile della fattura emessa dai consorziati nei confronti del consorzio ovvero in aumento della base imponibile della fattura emessa dal consorzio nei confronti dei consorziati.

Sempre ai fini Iva, si ricordi che, ai sensi del comma 5 dell'articolo 4, Dpr 633/1972, non sono considerate commerciali *"le prestazioni alle imprese consorziate (...), da parte di consorzi (...), di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità"*.

Infine, è opportuno ricordare la disposizione di cui all'articolo 10, comma 2, Dpr 633/1972, secondo cui "sono (...) **esenti** dall'imposta le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei consorziati (...) da consorzi, (...), costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, sia stata non superiore al 10 per cento, a condizione che i corrispettivi dovuti dai consorziati (...) ai predetti consorzi (...) non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse".

Quindi, sono due le condizioni richieste per l'operatività dell'esenzione in parola:

- i consorzi devono essere costituiti prevalentemente da consorziati per i quali, nel triennio solare precedente, la media della percentuale di detrazione del *pro-rata*, anche per effetto dell'opzione per la dispensa da adempimenti per le operazioni esenti, sia stata non superiore al 10%
- i corrispettivi dovuti dai consorziati ai consorzi non devono superare i costi imputabili alle prestazioni stesse.

Per ulteriori chiarimenti sul regime di esenzione in parola, si rinvia alle circolari n. 23/E del 2009 e n. 5/E del 2011.

3 - **continua**

La **prima puntata** è stata pubblicata giovedì 16 giugno

La **seconda puntata** è stata pubblicata martedì 21 giugno

di

Gennaro Napolitano

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/fiscalita-dei-consorzi-impres-iii-parte-soggettivita-passiva>