

Risposta n. 390/2022

OGGETTO: Società consortile costituita per l'esecuzione di opera a seguito di gara d'appalto -mandato senza rappresentanza - regime IVA

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito la Società o l'Istante), in proprio e in qualità di mandataria del Raggruppamento Temporaneo di Imprese (RTI) stipulato con le società BETA e GAMMA, chiede chiarimenti in ordine alla corretta applicazione dell'art. 3, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972 alla fattispecie di seguito rappresentata.

L'Istante riferisce che, con le società BETA e GAMMA, ha partecipato, in Raggruppamento Temporaneo di Imprese, ad una gara d'appalto regionale centralizzata, suddivisa in cinque lotti, indetta dalla Società di Committenza Regione X S.P.A. per l'affidamento dei servizi di pulizia, sanificazione e servizi accessori, a ridotto impatto ambientale, per le aziende del Servizio Sanitario della Regione X e per l'Azienda USL Y con l'impegno a conferire all'Istante, in caso di aggiudicazione, mandato collettivo speciale, gratuito e irrevocabile per rappresentare l'RTI verso i terzi.

A seguito dell'aggiudicazione del lotto n. 1 della gara d'appalto, è stato costituito tra le menzionate società il suddetto RTI secondo la seguente ripartizione di quote di

partecipazione: ALFA 34 %, BETA 33 % e GAMMA S.r.l. 33 %.

Nell'atto costitutivo del RTI, le società hanno pattuito che ciascuna di esse, per le attività prestate nell'ambito della gara aggiudicata, fatturerà, pro quota, direttamente alla Società di Committenza Regione X S.P.A. ed incasserà direttamente i relativi importi, come da apposita convenzione.

Le società riunite in RTI stanno valutando ora di costituire, ai sensi dell'art. 93 del d.P.R. 5 ottobre del 2010, n. 207, una Società Consortile per l'affidamento dell'esecuzione dei lavori assunti in appalto, senza che ciò costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione del contratto e, quindi, senza subentrare nel rapporto contrattuale posto in essere dalle singole consorziate con la stazione appaltante.

L'Istante riporta quanto previsto dalla bozza di statuto della costituenda società, precisamente, all'articolo 4 - Oggetto: *"il consorzio senza alcuna finalità di lucro, si propone principalmente di coordinare, gestire e svolgere le attività oggetto del contratto di appalto che verrà sottoscritto dal RTI composto da (...) per lo svolgimento dei servizi previsti nella gara indetta da (...).*

Il RTI composto da (...), pertanto, affiderà al consorzio lo svolgimento di tutte le attività previste dal contratto di appalto e conseguentemente (...) [le consorziate] rimborseranno pro quota al consorzio i costi sostenuti da quest'ultimo. Il consorzio, quindi, persegue lo scopo di far conseguire ai consorziati i vantaggi economici derivanti dall'organizzazione e dalla gestione in comune delle attività oggetto del contratto di appalto sopra indicato.

Al fine di raggiungere gli scopi consortili, il consorzio si avvarrà di proprio personale. Pertanto, a mero titolo esemplificativo, il consorzio si prefigge di:

a) gestire e coordinare l'esecuzione di tutte le prestazioni indicate nel contratto di appalto che verrà sottoscritto dal RTI sopra indicato, nonché le eventuali prestazioni e/o commesse supplementari che dovessero essere affidate nel corso dell'esecuzione del servizio;

b) rappresentare le imprese consorziate nelle trattative per l'acquisizione di

'forniture' o nella conclusione di accordi aventi ad oggetto il materiale da utilizzare per lo svolgimento delle attività oggetto del contratto di appalto;

c) gestire, attraverso il proprio personale e procedere a tutti gli acquisti di materiale;

d) sostenere direttamente tutti i costi relativi alla fornitura dei servizi oggetto del contratto di appalto, compresa l'assunzione di personale dipendente;

e) addebitare pro quota in capo alle società consorziate tutti i costi sostenuti per l'espletamento dei servizi oggetto del contratto di appalto;

f) predisporre idonei strumenti onde consentire efficaci e solleciti scambi di informazione tra i consorziati in merito all'esecuzione del contratto di appalto;

g) svolgere tutte le attività che siano strettamente connesse a quelle precedentemente elencate che siano necessarie e/o utili alla realizzazione degli scopi predetti, avente per oggetto il perseguimento di tale finalità.

Il consorzio potrà inoltre compiere tutte le operazioni immobiliari, mobiliari e finanziarie, funzionalmente connesse con la realizzazione dello scopo sociale, ivi compresa, fra l'altro, la stipulazione con qualsiasi persona fisica o giuridica, società, Ente, nazionale od estero, di aperture di credito, anticipazioni bancarie, sconti, fidi bancari, mutui ed in genere ogni operazione di finanziamento ed assicurazione. Il consorzio potrà partecipare a società, istituti, associazioni ed organismi anche consortili, in qualsiasi forma costituiti, le cui finalità non siano in contrasto con gli scopi sociali previsti nello Statuto. Il consorzio potrà inoltre concedere avalli fidejussioni, ipoteche ed in genere garanzie a favore e nell'interesse degli associati, nonché esercitare qualsiasi attività, effettuare qualsiasi operazione e compiere ogni altro atto ritenuto dall'organo Amministrativo necessario e/o utile per il conseguimento dell'oggetto sociale. (...)"

L'istante precisa che la costituenda società consortile sarebbe partecipata dalle tre società nelle stesse quote di ripartizione dell'appalto al fine di operare come unico centro di costi e subentrerebbe nella sola esecuzione del contratto. Nello specifico, la

scelta di costituire una società consortile ha lo scopo di consolidare, nella sua realizzazione, i processi aggregativi tra le imprese partecipanti, rafforzandone il loro posizionamento sul mercato, specialmente per quanto concerne gli approvvigionamenti.

La società consortile acquisterebbe direttamente dai fornitori (in nome proprio e per conto delle società consorziate) i beni e i servizi necessari per l'esecuzione del contratto di appalto, mentre le singole società consorziate manterrebbero i rapporti diretti con la stazione appaltante.

Più in dettaglio: la società consortile sosterebbe tutti i costi relativi all'esecuzione dell'opera aggiudicata alla RTI ed in particolare (i) i costi per il personale dipendente, (ii) i costi per la fornitura dei materiali di pulizia, (iii) i costi per il noleggio delle attrezzature e per l'acquisto delle immobilizzazioni materiali e infine (iv) i costi per il software e per i servizi di terzi, quali elaborazione paghe, servizi fiscali e servizi contabili, nonché per le spese generali. Tali costi verrebbero successivamente ribaltati pro quota alle società consorziate, in modo da chiudere il bilancio di esercizio della società consortile sempre in pareggio, cioè con reddito o perdita pari a zero, proprio per la sua natura mutualistica. Le società consorziate, da un lato, pagherebbero pro quota le fatture relative ai costi sostenuti dalla società consortile in nome proprio, ma per conto delle singole consorziate e, dall'altro lato, fatturerebbero sempre pro quota i corrispettivi dell'appalto direttamente alla stazione appaltante.

Ciò rappresentato, l'Istante, anche per conto delle altre società consorziate, aggiudicatarie della gara e riunite in RTI, chiede chiarimenti sul corretto trattamento ai fini dell'IVA del riaddebito alle Società consorziate dei costi che la costituenda Società Consortile sosterebbe per la fornitura di materiali di pulizia e per i dipendenti, per tasse, imposte e contributi, per le cc.dd. spese generali necessarie al suo funzionamento e per l'acquisto di cespiti ammortizzabili, da riaddebitare per quote di ammortamento, costi tutti da addebitare alle società consorziate, per poter conseguire

l'obiettivo di chiudere il bilancio in pareggio.

In particolare, chiede conferma che il rapporto tra la costituenda società consortile e le Società consorziate sia riconducibile all'istituto del mandato senza rappresentanza, con la conseguente applicabilità dell'art. 3, terzo comma, ultimo periodo del d.P.R.633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che il rapporto tra la costituenda società consortile e le Società consorziate sia riconducibile all'istituto del mandato senza rappresentanza, con la conseguente applicabilità dell'art. 3, terzo comma, ultimo periodo del d.P.R.633 del 1972, in base al quale *"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"*.

Nella fattispecie prospettata, ad avviso dell'Istante, la costituenda società consortile svolgerebbe un ruolo di puro coordinamento, agendo così da 'mero collettore' tra le attività delle società consorziate e quelle dei terzi fornitori/dipendenti. La costituenda società, quindi, sosterebbe tutti i costi necessari allo svolgimento delle attività previste dal contratto di appalto (materiali di pulizia, attrezzature, dipendenti, tasse, imposte e contributi, spese generali necessarie al suo funzionamento) come una centrale d'acquisto, in nome proprio, ma per conto delle stesse società consorziate, provvedendo successivamente ad un mero riaddebito - senza fornire alcun servizio aggiuntivo, e senza applicare alcun markup - alle singole società consorziate, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al suo capitale, attraverso l'emissione di apposite fatture, così da chiudere il bilancio di ciascun esercizio in pareggio, cioè con perdite o utili pari a zero.

Ai fini del trattamento IVA, la società consortile ritiene di procedere nelle seguenti modalità: riceverebbe dai fornitori fatture assoggettate ad IVA ordinariamente

detraibile e sosterebbe, inoltre, il costo del personale dipendente; addebiterebbe alle società consorziate i costi sostenuti per acquisti da terzi e per il personale dipendente, in modo che il bilancio chiuda in pareggio.

Le società consorziate emetterebbero, inoltre, fattura ciascuna per le quote di propria spettanza nei confronti della stazione appaltante, in particolare:

- per i servizi di pulizia all'interno dell'edificio in regime di reverse charge ex art. 17, sesto comma, lett. a-ter del d.P.R. 633/72;

- per i servizi di pulizia all'esterno dell'edificio, sanificazione e logistica con aliquota ordinaria del 22% in regime di split payment ex art. 17-ter del d.P.R. 633/72.

Conseguentemente, in applicazione dell'art. 3, terzo comma del d.P.R. 633 del 1972, la società consortile emetterebbe verso le società consorziate:

1. documenti senza IVA per il riaddebito dei costi relativi a prestazioni non assoggettate ad IVA (operazioni 'fuori campo'), quali nella fattispecie i costi sostenuti per il personale dipendente e per tasse, imposte e contributi. In presenza di un'operazione di mero 'ribaltamento' dei costi, infatti, non muta la natura oggettiva dell'operazione sottostante e pertanto, con particolare riferimento alla riattribuzione dei costi per il personale per i quali al momento del sostenimento non è stata pagata alcuna imposta a titolo di rivalsa, l'operazione non muta la natura di prestazione di lavoro dipendente, di conseguenza non andrebbe assoggettata all'IVA;

2. fatture con IVA per il riaddebito dei costi assoggettati dai fornitori all'IVA, quali nella fattispecie i costi per la fornitura dei materiali di pulizia, i costi per il noleggio delle attrezzature e per l'acquisto delle immobilizzazioni materiali e infine i costi per il software e per i servizi di terzi, quali elaborazione paghe, servizi fiscali e servizi contabili e le cc.dd. spese generali necessarie al suo funzionamento, applicando la stessa aliquota applicata dal singolo fornitore;

3. fatture con IVA per il riaddebito della quota di ammortamento annuale delle attrezzature e degli altri cespiti per i quali al momento dell'acquisto è stata pagata l'IVA ai fornitori.

L'Istante rappresenta, in conclusione, che la società consortile provvederebbe comunque alla tenuta di una contabilità che permetta di individuare e documentare mensilmente o comunque periodicamente quale parte del ribaltamento di costi sia da assoggettare all'IVA e quale invece sia da non assoggettare all'imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Giova preliminarmente evidenziare che il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi forniti, così come esposti dall'Istante, assunti acriticamente, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e concreta realizzazione.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria sia in relazione alle questioni che esulano dal perimetro dell'istanza in esame, sia in relazione alla concreta verifica fattuale dello scenario descritto in interpello in quanto, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, né conoscibili attraverso l'istituto dell'interpello, la situazione concretamente verificatasi potrebbe essere differente da quella rappresentata, con riflessi, quindi, sulla presente risposta.

Ciò premesso, relativamente alla fattispecie descritta, l'Istante chiede conferma che il rapporto tra la costituenda società consortile e le società consorziate sia riconducibile, ai fini IVA, all'istituto del mandato senza rappresentanza, con la conseguente applicabilità dell'art. 3, terzo comma, ultimo periodo del d.P.R.633 del 1972.

In proposito, riferisce che le società associate nella RTI hanno intenzione di costituire una società consortile per l'affidamento dell'esecuzione dei lavori assunti in appalto, senza che ciò costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione del contratto e, quindi, senza subentrare nel rapporto contrattuale posto in essere dalle singole consorziate con la stazione appaltante, ai sensi dell'articolo 93 del d.P.R. 5 ottobre

2010, n. 207, recante il regolamento attuativo del vecchio codice dei contratti pubblici di cui al D.lgs. 12 aprile 2006, n. 163 (ora abrogato dall'art. 217 del D.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 - Nuovo Codice in materia di Appalti Pubblici).

Il già citato art. 93 del DPR 5 ottobre 2010, n. 207 stabilisce testualmente che *"1. I concorrenti riuniti o consorziati indicati dal consorzio come esecutori dei lavori, dopo l'aggiudicazione possono costituire tra loro una società anche consortile, ai sensi del libro V del titolo V, capi 3 eseguenti del codice civile, per l'esecuzione unitaria, totale o parziale, dei lavori.*

2. La società subentra, senza che ciò costituisca ad alcun effetto subappalto o cessione di contratto e senza necessità di autorizzazione o di approvazione, nell'esecuzione totale o parziale del contratto, ferma restando le responsabilità dei concorrenti riuniti o consorziati ai sensi del codice [dei contratti pubblici]. (...).

6. Ai fini della qualificazione dei concorrenti riuniti, i lavori eseguiti dalla società sono riferiti ai singoli concorrenti riuniti, secondo le rispettive quote di partecipazione alla società stessa (...).".

Ne deriva che la titolarità del contratto di appalto rimane in capo alle associate in RTI, mentre la società consortile, costituita in base al citato art. 93, si configura come mero strumento esecutivo del contratto di appalto, ovvero come struttura operativa al servizio delle imprese riunite.

Nello specifico, le previsioni della bozza di statuto riportate nell'istanza prevedono che *"il consorzio senza alcuna finalità di lucro, si propone principalmente di coordinare, gestire e svolgere le attività oggetto del contratto di appalto che verrà sottoscritto dal RTI composto da (...) per lo svolgimento dei servizi previsti nella gara indetta da (...).*

Il RTI composto da (...), pertanto, affiderà al consorzio lo svolgimento di tutte le attività previste dal contratto di appalto e conseguentemente (...) [le consorziate] rimborseranno pro quota al consorzio i costi sostenuti da quest'ultimo".

Sempre lo statuto della costituenda società prevede che *"il consorzio si avvarrà*

di proprio personale. Pertanto, a mero titolo esemplificativo, il consorzio si prefigge di:

a) gestire e coordinare l'esecuzione di tutte le prestazioni indicate nel contratto di appalto che verrà sottoscritto dal RTI sopra indicato, nonché le eventuali prestazioni e/o commesse supplementari che dovessero essere affidate nel corso dell'esecuzione del servizio;

b) rappresentare le imprese consorziate nelle trattative per l'acquisizione di 'forniture' o nella conclusione di accordi aventi ad oggetto il materiale da utilizzare per lo svolgimento delle attività oggetto del contratto di appalto;

c) gestire, attraverso il proprio personale e procedere a tutti gli acquisti di materiale;

d) sostenere direttamente tutti i costi relativi alla fornitura dei servizi oggetto del contratto di appalto, compresa l'assunzione di personale dipendente;

e) addebitare pro quota in capo alle società consorziate tutti i costi sostenuti per l'espletamento dei servizi oggetto del contratto di appalto;

f) predisporre idonei strumenti onde consentire efficaci e solleciti scambi di informazione tra i consorziati in merito all'esecuzione del contratto di appalto;

g) svolgere tutte le attività che siano strettamente connesse a quelle precedentemente elencate che siano necessarie e/o utili alla realizzazione degli scopi predetti, avente per oggetto il perseguimento di tale finalità".

L'istante specifica altresì che sosterrrebbe tutti i costi relativi all'esecuzione dell'opera aggiudicata alla RTI ed in particolare (i) i costi per il personale dipendente, (ii) i costi per la fornitura dei materiali di pulizia, (iii) i costi per il noleggio delle attrezzature e per l'acquisto delle immobilizzazioni materiali e infine (iv) i costi per il software e per i servizi di terzi, quali elaborazione paghe, servizi fiscali e servizi contabili, nonché per le spese generali. Tali costi verrebbero successivamente ribaltati pro quota alle Società consorziate, in modo da chiudere il bilancio di esercizio della società consortile sempre in pareggio, cioè con reddito o perdita pari a zero, proprio

per la sua natura mutualistica. Le Società consorziate, da un lato, pagherebbero pro quota le fatture relative ai costi sostenuti dalla società consortile in nome proprio, ma per conto delle singole consorziate e, dall'altro lato, fatturerebbero sempre pro quota i corrispettivi dell'appalto direttamente alla stazione appaltante.

Posto quanto sopra, giova evidenziare che l'interpellante non ha puntualmente descritto le operazioni in cui può sostanziarsi l'attività sociale della costituenda società consortile, menzionando, a titolo esemplificativo alcune tipologie di prestazioni, ma non fornendo al riguardo nessuno specifico elemento utile.

Tanto premesso, ai fini del riscontro del quesito formulato in questi termini, il presente parere esprime esclusivamente valutazioni di principio in ordine all'inquadramento delle problematiche esposte, fermo restando che sarà cura del contribuente valutarne l'applicazione in relazione alle specifiche prestazioni che verranno poste in essere.

Si ricorda che, con vari documenti di prassi, è stato precisato che la società consortile esecutrice dei lavori di aggiudicazione ha relazioni dirette solo con terzi e con le società consorziate, le quali mantengono i rapporti derivanti dall'originario contratto con la stazione appaltante nei cui confronti sono tenute ad emettere fatture per gli importi di propria spettanza. La società consortile deve, invece, emettere, per i costi sostenuti, fatture nei confronti delle singole imprese riunite in proporzione alle rispettive quote (cfr. risoluzione n. 106/E del 20 agosto 1998; risoluzione n. 460437 del 04 agosto 1987).

In ordine alla configurazione di un rapporto di mandato nel rapporto che lega la società consortile con i consorziati (e quindi nel caso di specie la costituenda società consortile e le società della RTI), si fa presente che l'art. 1703 del codice civile stabilisce che *"il mandato è il contratto col quale una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra"*. L'art. 1705 del codice civile, nel disciplinare il mandato senza rappresentanza, prevede che *"Il mandatario che agisce in proprio nome acquista i diritti e assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi, anche*

se questi hanno avuto conoscenza del mandato. I terzi non hanno alcun rapporto col mandante. Tuttavia il mandante, sostituendosi al mandatario, può esercitare i diritti di credito derivanti dall'esecuzione del mandato, salvo che ciò possa pregiudicare i diritti attribuiti al mandatario dalle disposizioni degli articoli che seguono".

Va, pertanto, evidenziato che, coerentemente alla definizione del mandato sopra riportata, è necessario che il mandatario agisca per conto del mandante e le attività dallo stesso poste in essere confluiscano nella sfera economico-patrimoniale del mandante.

Nel caso in esame, pertanto, in relazione ai casi di ri-fatturazione a titolo di addebito delle spese sostenute, qualora la società consortile acquisti direttamente da fornitori terzi beni e servizi necessari per l'esecuzione del contratto di appalto aggiudicato alla RTI, gli stessi saranno riconducibili all'istituto del mandato senza rappresentanza, con la conseguente applicabilità, ai fini IVA, 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.

Tale norma, come più volte chiarito dalla scrivente, produce l'effetto di equiparare i servizi resi o ricevuti dal mandatario a quelli da lui resi al mandante, omologandone la qualificazione oggettiva dell'operazione e il trattamento ai fini IVA, ma non anche in relazione all'aspetto soggettivo (cfr. risoluzioni 23 maggio 2000, n. 67/E, 15 maggio 2002, n. 145/E e 14 novembre 2002, n. 355/E).

In altri termini, fermi restando i suddetti principi ed in particolare, nei rapporti tra mandante e mandatario, la qualificazione oggettiva della prestazione, il trattamento fiscale della singola operazione deve essere determinato alla luce della specificità del caso, con particolare riferimento al requisito soggettivo e a quello territoriale.

Giova rilevare infatti che, pur senza aver formulato alcuno specifico quesito, l'istante ha menzionato esemplificativamente ipotesi che rientrano nell'ambito applicativo del meccanismo della scissione dei pagamenti, di cui all'art. 17-ter del

d.P.R. 633 del 1972, il quale, come noto, presuppone una specifica natura soggettiva del committente; tale elemento, ove ricorrente, può determinare un differente regime IVA applicabile tra le operazioni a monte e quelle a valle. Conseguentemente, in relazione al meccanismo della scissione dei pagamenti, dal punto di vista della fatturazione, le prestazioni rese/ricevute dai consorziati alla società consortile non necessariamente possono essere equiparate a quelle rese dalla società consortile al committente.

Tanto premesso e ferma restando la necessità di appurare lo specifico trattamento applicabile alle singole operazioni, in ragione delle loro caratteristiche essenziali, ai fini dell'inquadramento delle problematiche esposte, in presenza di un mandato senza rappresentanza tra le parti, alle somme addebitate dalla società consortile alle consorziate per il ribaltamento pro quota dei costi sostenuti per l'effettuazione dei lavori e dei servizi necessari per l'esecuzione del contratto di appalto aggiudicato si applica in linea di principio, ai sensi dell'articolo 3, terzo comma, ultimo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, il regime IVA previsto per i servizi acquistati dalla società consortile, sulla base dei contratti stipulati dalla stessa con le imprese terze.

Le singole società consorziate, da un lato, pagheranno pro quota le fatture relative ai costi sostenuti dalla società consortile in nome proprio (ma per conto delle singole consorziate) e, dall'altro lato, fattureranno, sempre pro quota, i corrispettivi dell'appalto direttamente alla stazione appaltante applicando l'IVA con l'aliquota propria delle operazioni rese dalla stessa società consortile.

(firmato digitalmente)