



Roma, 27 agosto 2009

Direzione Centrale  
Normativa e Contenzioso

***OGGETTO: Istanza di interpello – Articolo 11 Legge 27 luglio 2000, n. 212 – Esigibilità differita ex articolo 6, quinto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633***

La Direzione Regionale ... ha trasmesso un'istanza di interpello, formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui la ALFA s.n.c. ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario ai fini IVA della fattispecie di seguito esposta.

*Quesito*

La ALFA s.n.c. fa parte di un Consorzio che non ha scopo di lucro ed agisce in nome proprio ma per conto e nell'interesse dei consorziati, al fine di realizzare iniziative dirette all'acquisizione di appalti e concessione di opere pubbliche e private.

Il Consorzio agisce, dunque, quale mandatario senza rappresentanza e pertanto, per i corrispettivi, la fatturazione al committente avviene da parte del Consorzio e successivamente vi è la fatturazione al consorzio da parte dei consorziati.

La fatturazione da parte del consorzio verso gli enti pubblici viene effettuata con IVA ad esigibilità differita ai sensi dell'articolo 6, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 .

Viene dunque richiesto se anche il consorziato può fatturare al Consorzio con IVA ad esigibilità differita.

### *Soluzione prospettata*

Il Consorzio agisce con mandato senza rappresentanza, non può assolutamente svolgere attività a favore di soggetti diversi dalle aziende consorziate, che sono esecutrici effettive dei lavori.

Occorre evidenziare che per un consorzio al quale sia attribuito una funzione esterna si deve escludere la possibilità che le imprese consorziate possano fatturare direttamente all'ente appaltante e pertanto, in virtù della funzione propria dell'organizzazione consortile, le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal Consorzio ai terzi, in analogia con quanto previsto dall'articolo 3, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, con riferimento al mandato senza rappresentanza.

L'esistenza del rapporto consortile, infatti, omogeneizza le prestazioni delle consorziate e del Consorzio (risoluzione 10 ottobre 2008, n. 380). Pertanto, l'azienda consorziata ritiene di poter emettere nei confronti del Consorzio fatture con IVA ad esigibilità differita relativamente ai lavori effettuati, solo nel caso in cui il Consorzio abbia emesso al committente fatture con IVA ad esigibilità differita anche perché non arrecherebbero danno all'Erario vista la mera funzione di intermediazione del Consorzio.

### *Parere dell'Agenzia delle Entrate*

Come affermato in numerosi documenti di prassi, l'equiparazione delle prestazioni rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza con quelle che intervengono nei rapporti tra mandante e mandatario, contenuta nell'articolo 3, terzo comma, ultimo periodo, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, opera, ai fini dell'IVA, in relazione alla qualificazione oggettiva delle prestazioni, 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). Infatti, ferma restando, nei rapporti tra mandante e mandatario la qualificazione oggettiva della prestazione, il trattamento fiscale della stessa va determinato secondo la

specificità del caso. Il regime del differimento dell'esigibilità dell'imposta di cui beneficia il consorzio quando fattura all'ente pubblico in base all'articolo 6, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972, rappresenta un'agevolazione soggettiva, che, pertanto, non può essere estesa anche ai rapporti tra consorziati e consorzio.

D'altra parte, con riferimento alla disposizione recata dal citato articolo 6, quinto comma, è stato precisato che essa non si riferisce a qualsiasi ente pubblico, ma soltanto allo Stato, agli organi dello Stato ed a determinati enti pubblici, oggetto di tassativa elencazione. Essa, peraltro, avendo carattere speciale ed essendo di natura derogatoria, impone una stretta interpretazione (cfr. risoluzioni 30 luglio 2004, n. 99/E e 28 settembre 2007, n. 271/E): un'agevolazione soggettiva, infatti, non può estendersi a soggetti diversi da quelli specificamente contemplati dalla norma stessa.

Alla luce di tali considerazioni deve ritenersi, pertanto, che le prestazioni rese dai consorziati al consorzio non possano essere equiparate, dal punto di vista della fatturazione con esigibilità differita di cui all'articolo 6, quinto comma citato, a quelle rese dal consorzio all'ente pubblico.

Tuttavia, qualora ricorrano tutte le condizioni previste dall'articolo 7 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, e dal decreto ministeriale del 26 marzo 2009 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 27 aprile 2009, n. 96), l'azienda consorziata potrà emettere fattura con esigibilità differita nei confronti del consorzio, mediante apposita annotazione in fattura che si tratta di operazione con imposta ad esigibilità differita ai sensi dell'articolo 7 del decreto legge n. 185 del 2008.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.