

CIRCOLARE N. 5/E



Direzione Centrale Normativa

Settore Imposte Indirette
Ufficio IVA

Roma, 17 febbraio 2011

Prot.: 2011/15649

Alle Direzioni regionali e
provinciali

Agli Uffici territoriali

e, p.c. Al Ministero dell'Economia e
delle Finanze
Dipartimento per le politiche
fiscali

Al Comando Generale della
Guardia di Finanza

Alle Direzioni centrali
dell'Agenzia

Agli Uffici centrali di *staff*
dell'Agenzia

OGGETTO: IVA – Regime di esenzione per le prestazioni di servizi rese da consorzi o società consortili ai propri consorziati o soci – Articolo 10, secondo comma, D.P.R. n. 633 del 1972 – Ulteriori chiarimenti

INDICE

PREMESSA	3
1. I destinatari del regime di esenzione.....	4

PREMESSA

L'art. 10, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede un regime di esenzione IVA per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di consorziati o soci da consorzi, ivi comprese le società consortili e le società cooperative con funzioni consortili, costituiti tra soggetti per i quali, nel triennio solare precedente, la percentuale di detrazione di cui all'art. 19-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 sia stata non superiore al 10 per cento, sempre che i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci per tali prestazioni non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse.

In sostanza, per fruire del regime di esenzione devono essere verificati i seguenti requisiti:

- 1) le strutture consortili devono essere partecipate da soggetti che – nel triennio solare precedente – abbiano avuto un pro-rata non superiore al 10 per cento;
- 2) i corrispettivi pagati a fronte delle prestazioni di servizi rese dal consorzio non devono essere superiori ai costi imputabili alle prestazioni suddette.

La disciplina in commento è stata introdotta dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008) - in correlazione con l'abrogazione del precedente regime di esenzione previsto per le operazioni infragruppo dall'art. 6, commi da 1 a 3-*bis*, della legge 13 maggio 1999, n. 133 - al fine di stabilire un regime di esenzione coerente con le previsioni dell'art. 132, par. 1, lett. f), della Direttiva n. 2006/112/CE, finalizzate a rendere neutrale, agli effetti dell'IVA, il ricorso all'*outsourcing* da parte di soggetti che svolgono attività esenti.

Fermo restando il requisito sub 2), sul quale non sono necessari ulteriori chiarimenti, con riferimento al requisito sub 1), con circolare 8 maggio 2009, n. 23/E, è stato:

- da un lato, chiarito che possono partecipare al consorzio anche soggetti con pro-rata superiore al 10 per cento;

- dall'altro, precisato che il consorzio può rendere prestazioni di servizi sia ad eventuali consorziati con pro-rata superiore al 10 per cento sia a soggetti terzi, fermo restando che tali prestazioni sono imponibili.

Qualora l'attività verso i consorziati con pro-rata superiore al 10 per cento o verso terzi sia superiore al 50 per cento del volume d'affari del consorzio, devono essere assoggettate ad IVA tutte le prestazioni di servizi rese dal medesimo consorzio.

Con riferimento a quanto sopra sono sorti dubbi circa l'esatta portata delle norme con riferimento alla correlazione tra la possibilità di svolgere prestazioni anche nei confronti di consorziati con pro-rata superiore al 10 per cento nonché nei confronti dei terzi e la composizione della compagine consortile.

Pertanto, vengono di seguito forniti chiarimenti al riguardo.

1. I destinatari del regime di esenzione

I destinatari del regime di esenzione sono le strutture consortili costituite anche in forma societaria o in cooperative con funzioni consortili. Infatti, in linea con la disposizione comunitaria che rinvia a strutture associative "strumentali" all'attività dei propri associati, la normativa interna di esenzione ha ravvisato tale caratteristica nelle strutture associative di tipo consortile che, secondo la disciplina civilistica, sono costituite al precipuo scopo di dar vita ad un'organizzazione comune per la disciplina e lo svolgimento di determinate fasi dell'attività degli associati.

Per quanto riguarda la compagine sociale delle strutture consortili, la circolare n. 23/E del 2009 (cfr. par. 2.1.1.) ha chiarito che i consorziati o soci partecipanti al consorzio ovvero alla società consortile, devono aver avuto – nel

triennio solare precedente – diritto alla detraibilità dell’IVA in misura non superiore al 10 per cento, a prescindere dal settore di attività in cui gli stessi operano.

In sostanza, il regime di esenzione è riservato non solo alle prestazioni di servizi rese a consorziati che, in linea di principio, sono privi del diritto a detrazione, ma anche a consorziati o soci che svolgono marginalmente attività imponibile (in misura tale da determinare un pro-rata non superiore al 10 per cento).

Come chiarito nella circolare n. 23/E del 2009, tale minima percentuale di detraibilità non incide sulla qualificazione del consorziato che, essendo equiparato, ai fini del regime di esenzione in esame, ad un soggetto totalmente privo del diritto a detrazione, riceve dal consorzio prestazioni esenti anche se le stesse sono destinate allo svolgimento delle marginali operazioni imponibili.

La verifica circa il limitato diritto a detrazione in capo a ciascun consorziato deve essere effettuata con riferimento al triennio solare precedente a quello nel quale la prestazione di servizi è resa o, più precisamente, a quello in cui l’operazione deve considerarsi effettuata ai sensi dell’art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Tuttavia, atteso che l’art. 10, secondo comma, del richiamato D.P.R. n. 633 del 1972, non richiede che la compagine associativa del consorzio o della società consortile sia costituita esclusivamente da soggetti con pro-rata non superiore al 10 per cento, il citato documento di prassi ha, altresì, precisato che possono far parte della compagine sociale anche consorziati privi di tale requisito (ad esempio, consorziati o soci per i quali, nel corso della vita associativa, sia venuto meno il requisito della limitata percentuale di detraibilità).

Naturalmente, le prestazioni di servizi rese a favore di consorziati privi del requisito soggettivo, non rientrando nell’ambito applicativo del regime di esenzione, devono essere assoggettate ad IVA.

In linea generale, quindi, la partecipazione alle strutture consortili di soggetti privi del requisito soggettivo richiesto dalla norma non preclude l’applicazione del regime di esenzione che resta in ogni caso riservato alle prestazioni che il consorzio

rende a favore dei consorziati con pro-rata di detraibilità contenuto nei limiti del 10 per cento.

Va, tuttavia, precisato che la partecipazione al consorzio di consorziati con pro-rata superiore al 10 per cento deve avere un peso non prevalente nell'ambito della compagine consortile. In altri termini, tali consorziati non devono detenere complessivamente la maggioranza delle quote o delle partecipazioni alle strutture consortili.

Infatti, l'art. 132, par. 1, lett. f), della Direttiva n. 2006/112/CE, prevede che gli Stati membri possono esentare *“le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza”*.

Le strutture associative cui si riferisce la norma comunitaria sono, quindi, quelle composte, in linea di principio, da consociati che esercitano attività esente ai fini IVA, ai quali è normalmente rivolta l'attività del consorzio.

La *ratio* del regime di esenzione va ravvisata nell'esigenza di evitare che i soggetti che svolgono attività esenti (nello specifico, i consorziati), qualora decidano di esternalizzare (nello specifico, ai consorzi) i servizi necessari e funzionali a tali attività (ad esempio, servizi amministrativi, gestione della contabilità, formazione del personale, gestione degli immobili), vengano penalizzati dall'indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti.

Tenuto conto della *ratio* della norma e del contenuto della disposizione comunitaria che - come detto - assume implicitamente l'identità di massima tra consorziato esente e destinatario delle prestazioni del consorzio, si ritiene che, per garantire l'aderenza alla portata di quest'ultima disposizione, la possibilità che

soggetti con pro-rata superiore al 10 per cento partecipino al consorzi non deve determinare come conseguenza che tali soggetti rappresentino la maggioranza della compagine sociale e cioè che questi detengano la maggioranza delle quote o delle partecipazioni alle strutture consortili.

Allo stesso modo, con riferimento ai destinatari delle prestazioni del consorzio, la possibilità che quest'ultimo eroghi servizi a consorziati con pro-rata superiore al 10 per cento o a terzi (servizi che sono, comunque, imponibili ai fini IVA) non deve superare il 50 per cento del volume d'affari del consorzio.

Diversamente, qualora dovessero risultare prevalenti, in termini di volume d'affari, le prestazioni di servizi rese a soggetti terzi o a consorziati con percentuale di detraibilità superiore al 10 per cento, dovranno essere assoggettate a IVA tutte le prestazioni rese dal consorzio, comprese, quindi, quelle rese nei confronti dei consorziati con pro-rata inferiore al 10 per cento.

In conclusione, il regime di esenzione è ammesso alla duplice condizione che:

- la compagine consortile non sia costituita in prevalenza da consorziati con pro-rata superiore al 10 per cento;
- l'attività svolta dal consorzio a favore dei consorziati con pro-rata superiore al 10 per cento o a favore di terzi non sia superiore al 50 per cento del volume d'affari del consorzio medesimo.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA
Attilio Befera