

Roma, 21 DIC. 2010

CONFARTIGIANATO IMPRESE  
DIREZIONE POLITICHE FISCALI  
VIA S. GIOVANNI IN LATERANO, 152  
00184 ROMA

CONFEDERAZIONE NAZIONALE  
DELL'ARTIGIANATO E DELLA  
PICCOLA E MEDIA IMPRESA  
UFFICIO POLITICHE FISCALI  
VIA G. GUATTANI  
00161 ROMA

Prot. 2010/182815

**OGGETTO:** *Consulenza Giuridica n. 85/2010 – CONFARTIGIANATO IMPRESE – CONFEDERAZIONE NAZIONALE DELL'ARTIGIANATO E DELLA PICCOLA E MEDIA IMPRESA - Art. 25 del DL n. 78 del 2010 – Interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica. Ritenuta di imposta del 10 per cento in presenza di attività svolta da consorzi di imprese. Trasferimento delle ritenute da parte del Consorzio alle imprese consorziate*

Con la consulenza giuridica in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 25 del DL n. 78 del 2010, è stato esposto il seguente

### QUESITO

Le Confederazioni istanti hanno chiesto un parere in materia di applicazione della ritenuta d'acconto del 10 per cento che, ai sensi dell'art. 25 del DL n. 78 del

2010, le banche e le Poste Spa sono tenute ad effettuare sui bonifici disposti per le spese di intervento di recupero edilizio e di riqualificazione energetica.

In particolare, nell'istanza si fa presente che, laddove i suddetti interventi siano imputati formalmente a un Consorzio con attività esterna, che opera con mandato senza rappresentanza, ma siano effettivamente realizzati dai singoli consorziati, il Consorzio medesimo, in quanto dotato di autonomia soggettiva, deve subire la predetta ritenuta e in seguito scomputarla dalle imposte eventualmente dovute.

Detta soluzione, tuttavia, porterebbe il Consorzio ad accumulare una posizione fortemente creditoria nei confronti dell'erario, posto che i Consorzi, in considerazione delle finalità mutualistiche per le quali si costituiscono, non producono, in linea generale, utili tassabili e, di conseguenza, non hanno debiti Ires con i quali scomputare le ritenute subite. Analogamente, non conseguono valori della produzione rilevanti ai fini Irap o Iva, né dispongono di un monte ritenute o contributi significativo sul quale recuperare le ritenute di acconto Ires subite.

Inoltre, l'applicazione della ritenuta determinerebbe un grave problema di liquidità per i Consorzi medesimi.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Per ovviare alle descritte difficoltà, gli istanti ipotizzano che i Consorzi possano trasferire le ritenute subite ai consorziati che hanno materialmente eseguito gli interventi di ristrutturazione edilizia o di risparmio energetico, in modo che questi le scomputino dalle proprie imposte.

A tal fine, l'istante ritiene che la scelta del Consorzio di trasferire le ritenute possa risultare da un verbale del Consiglio di amministrazione del Consorzio medesimo o da altro atto equipollente.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Preliminarmente si precisa che l'art. 73, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi di cui al DPR n. 917 del 1986 (*di seguito* TUIR) menziona espressamente i Consorzi fra gli enti diversi dalle società indicati al comma 1, lett. b) e c), del medesimo articolo.

Questi, pertanto, assumono, nell'ambito dell'ordinamento tributario, una propria soggettività passiva ai fini Ires.

In particolare, i Consorzi formati da imprese entrano nel novero degli Enti commerciali di cui alla lett. b) del comma 1 dell'art. 73 del TUIR, tenuto conto che, per espressa previsione di legge (art. 2602 del codice civile), la loro attività è della stessa natura imprenditoriale di quella svolta dai consorziati.

Sotto il profilo funzionale, i Consorzi tra imprese - sia che agiscano in rappresentanza diretta dei consorziati sia che agiscano in nome proprio e per conto degli stessi - sono costituiti per disciplinare l'attività dei consorziati, mediante una organizzazione comune che offra possibilità di maggiore efficienza.

La configurazione del Consorzio come strumento organizzativo dell'attività delle imprese consorziate comporta che il Consorzio medesimo non deve conseguire l'utile (né correre l'alea) dell'opera, per poi dividerlo fra le imprese consorziate, ma deve risultare "neutrale" rispetto al risultato, in utile o in perdita, dell'affare.

Come precisato nella Risoluzione n. 9/888 del 1986 del Ministero delle Finanze, il rendiconto del Consorzio, che assolve sostanzialmente la funzione di conto economico, viene interessato, nel dare, dai costi di gestione e di esercizio e, nell'avere, dai contributi periodici versati dalle imprese, i quali rappresentano i ricavi del Consorzio, mentre non viene interessato dalle somme corrisposte dall'ente appaltante (terzo); tali somme, infatti, sono riversate dal Consorzio pro-quota alle imprese consorziate, costituiscono i ricavi di queste ultime e si contrappongono ai costi (comprensivi dei contributi periodici), in modo che il risultato positivo o negativo dell'appalto si realizzi direttamente in capo alle singole imprese.

Ne consegue che l'ordinaria condizione del Consorzio fra imprese è quella del pareggio economico posto che, come visto, in forza del rapporto mutualistico che lega il Consorzio ai consorziati, i riflessi economici dell'attività si producono in capo ai consorziati stessi.

In relazione alla ritenuta d'acconto del 10 per cento prevista dall'art. 25 del DL n. 78 del 2010 si rileva che la norma intende perseguire la finalità di contrastare la sottrazione di materia imponibile da parte di coloro che rendono prestazioni per le quali i committenti beneficiano di vantaggi fiscali.

Sul piano logico sistematico appare, quindi, coerente, che l'onere della ritenuta sia sopportato, anziché dal soggetto che svolge funzioni di carattere strumentale e organizzativo, dai soggetti che effettivamente eseguono gli interventi agevolati e ne conseguono i relativi redditi.

Si ritiene, pertanto, che le ritenute subite dai Consorzi di imprese con attività esterna e senza finalità lucrative, per le prestazioni di recupero edilizio o di riqualificazione energetica, possano da questi essere trasferite ai singoli Consorziati che hanno effettivamente eseguito i lavori.

Si richiama in proposito la Circolare n. 56 del 2009 nella quale è stata riconosciuta, in favore dei soci o associati, la possibilità di riattribuire alle società o associazioni di cui all'art. 5 del TUIR le ritenute che residuano una volta operato lo scomputo dall'IRPEF dovuta dagli stessi soci o associati, in modo da consentire che il relativo credito sia portato in compensazione per i pagamenti di altre imposte e contributi.

Analogamente a quanto previsto nella richiamata circolare, si ritiene che i Consorzi, una volta azzerato il proprio eventuale debito Ires, possano trasferire la residua quota di ritenuta del 10 % ai consorziati che hanno eseguito i lavori, a condizione che la volontà di effettuare il trasferimento risulti da un atto di data certa, quale, ad esempio, il verbale del Consiglio di amministrazione, ovvero dallo stesso atto costitutivo del Consorzio.

II DIRETTORE CENTRALE

Arturo Betunio

