

Risposta n. 361/2021

OGGETTO: IVA - Contributi versati a copertura di perdite dovute a inadempienze di altri consorziati ex art. 2615 c.c.

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

QUESITO

Il Fallimento ALFA Società Consortile a Responsabilità Limitata in liquidazione (di seguito, "Istante", "Società" o "Consorzio") fa presente che la Società acquistava materiale illuminotecnico sul mercato, ottenendo sconti particolari visti i grossi quantitativi ordinati, per poi rivendere la merce ai suoi soci, a prezzi favorevoli. I soci contribuivano a sostenere le spese della gestione ordinaria dell'Istante tramite il versamento di contributi periodici, soggetti all'imposta sul valore aggiunto.

Nel corso del 2018 è intervenuto il fallimento della Società e il curatore ha rilevato, consultando le scritture contabili, una perdita di esercizio, a dispetto dell'articolo 4 del relativo Statuto, secondo cui la Società doveva essere "*gestita secondo il criterio della economicità mirando al pareggio del bilancio*".

L'Istante riferisce che la perdita è stata generata, per la maggior parte, dalle inadempienze di due soci falliti (BETA Snc e GAMMA Srl) che non hanno pagato alla Società le forniture e i contributi consortili (per i quali la Società fallita aveva emesso

regolari fatture); i crediti sono stati, quindi, svalutati a seguito del fallimento delle anzidette consorziate.

Considerato che la perdita di bilancio derivante dalle inadempienze dei consorziati falliti, secondo il principio del pareggio di bilancio e in forza dell'articolo 2615 del codice civile, dovrà essere coperta dai versamenti degli altri consorziati, l'Istante chiede se tali ultimi contributi siano da assoggettare ad IVA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che le somme che i consorziati superstiti dovranno versare per coprire l'anzidetta perdita non rientrino nel campo di applicazione dell'IVA, in quanto alle stesse non sono riconducibili specifiche prestazioni di servizi rese dalla Società *in bonis*.

A sostegno della propria tesi, richiama la prassi dell'amministrazione finanziaria in materia (cfr. risoluzioni 156 del 22 luglio 1996, n. 95/E del 27 giugno 2001 e n. 176/E del 23 luglio 2007), nonché le Conclusioni dell'Avvocato generale della Corte UE del 3 maggio 2018 relative alla causa C-16/17. In particolare, l'Avvocato UE afferma, sostanzialmente, che il ribaltamento dei costi sostenuti dal consorzio, nel caso esaminato, è escluso da IVA per difetto del presupposto oggettivo d'imposta, non trattandosi del corrispettivo per una prestazione concretamente resa ai consorziati. Il procedimento principale aveva ad oggetto, infatti, la ripartizione a carico dei soci dei costi generali sorti in capo al consorzio per l'acquisto di beni e prestazioni di servizi di terzi funzionali all'attività economica dello stesso, effettuata in forza dell'obbligo di ripartizione dei ricavi e delle perdite.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26

ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA"), sono prestazioni di servizi soggette a IVA, *"le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da (...) obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte"*.

Per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia UE e per copiosa prassi dell'amministrazione finanziaria, perché una prestazione di servizi possa considerarsi effettuata a titolo oneroso e configuri, pertanto, un'operazione imponibile IVA è necessario che *"tra l'autore di tale prestazione e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario. (...) ciò si verifica quando esiste un nesso diretto fra il servizio fornito dal prestatore e il controvalore ricevuto (...)"* (cfr. sentenza 5 luglio 2018, C-544/16, punti 36 e 37 e, nello stesso senso, circolare n. 34/E del 21 novembre 2013).

Con specifico riferimento all'erogazione di somme di denaro a un consorzio dai propri soci/consorzianti, la risoluzione 22 luglio 1996, n. 156/E chiarisce che i contributi consortili, anche se qualificati dallo statuto come spese di funzionamento del consorzio, laddove siano *"commisurati alle entità dei servizi resi dal Consorzio ai propri consorzianti, si configurano quali corrispettivi di specifiche prestazioni di servizi, come tali rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 3"* del Decreto IVA. Viceversa *"esulano dal campo di applicazione del tributo le sole quote consortili versate a copertura di spese generali di gestione per le quali non siano individuabili specifiche prestazioni di servizi rese dall'ente associativo"*.

Con la risoluzione 27 giugno 2001, n. 95/E è stato poi precisato che *"non vi è dubbio che sia presente un nesso di sinallagmaticità tra le quote versate dai consorzianti e le prestazioni rese dal consorzio alla luce della differenziazione delle quote medesime. La prima fonte di finanziamento dei consorzi, infatti, è rappresentata dai contributi dei consorzianti. Il principio generalmente seguito è quello di un*

rapporto di diretta proporzionalità fra l'interesse del singolo cui il consorzio soddisfa e l'ammontare dei contributi dovuti".

Tali principi sono stati ribaditi nella risoluzione 23 settembre 2002, n. 307/E, nella quale si è affermata la rilevanza ai fini IVA del contributo erogato in favore di un consorzio dai soggetti ad esso aderenti: in tal caso, sebbene versato a copertura di spese di funzionamento, il contributo è stato qualificato come corrispettivo di specifiche prestazioni di servizi perché commisurato "*all'utilità ed all'interesse che l'opera consortile rappresenta per il singolo consorziato*", ritenendo quindi sussistente un nesso sinallagmatico con il servizio ricevuto.

Nell'ambito della disciplina civilistica dettata per le società consortili, è utile richiamare l'articolo 2615, comma 2, del codice civile, in base al quale per le obbligazioni assunte dagli organi del consorzio per conto dei singoli consorziati rispondono questi ultimi, solidalmente col fondo consortile, e "*in caso di insolvenza nei rapporti tra i consorziati il debito dell'insolvente si ripartisce tra tutti in proporzione delle quote*".

Nella fattispecie in esame, secondo quanto descritto nell'istanza, qui acriticamente assunto, la Società acquistava merce sul mercato per rivenderla a prezzi vantaggiosi ai propri consorziati, e incassava da questi ultimi contributi periodici con i quali copriva sia le spese della gestione ordinaria, sia i corrispettivi dei beni acquistati, emettendo per entrambe le tipologie di somme regolari fatture soggette ad IVA.

Alcuni soci tuttavia non hanno provveduto al versamento di detti contributi, determinando l'insorgere di perdite in capo all'Istante: a fronte di questo inadempimento, per l'articolo 2615 del codice civile, i restanti consorziati devono coprire i debiti dell'Istante, versando delle somme paramtrate alle rispettive quote di partecipazione al Consorzio. Se ne desume che questo contributo aggiuntivo non è differenziato in funzione dell'utilità che il singolo consorziato ritrae dalla partecipazione al Consorzio, ossia in proporzione all'ammontare dei beni da lui acquistati tramite il Consorzio.

Si ritiene, pertanto, che dette quote aggiuntive, non essendo versate a fronte di specifiche cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate dal Consorzio a loro favore, non abbiano natura sinallagmatica. Trattandosi di mere movimentazioni di denaro, sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera *a*), del Decreto IVA.

Per completezza, si fa presente, inoltre, che laddove sussistano i requisiti per l'applicazione dell'articolo 26, comma 2, del Decreto IVA - in ordine ai quali non sono state fornite informazioni dall'Istante e che non formano oggetto del quesito posto - la Società potrà emettere apposite note di credito con riferimento alle fatture emesse nei confronti dei consorziati falliti inadempienti.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)