



Gli aspetti tributari dei consorzi tra enti pubblici e privati per la manutenzione di strade

di Luca Mariotti

Dottore commercialista in Firenze

La situazione finanziaria degli enti locali, sempre delicata, ha condotto da tempo gli amministratori pubblici a cercare di fornitura dei servizi che abbiano un minor impatto economico sui *budget* istituzionali. In questo contesto pare corretto che, laddove almeno non vi siano esigenze primarie per la collettività, coloro che saranno materialmente i fruitori (o, almeno, i maggiori utilizzatori) contribuiscano più degli altri alla gestione. Si potranno allora venire a determinare degli organismi misti in cui l'ente ed un gruppo specifico di cittadini supportano insieme la realizzazione di opere, dividendo i relativi oneri realizzativi.

Le predette tipologie di compartecipazione pubblico-privato, però, troviamo qualche difficoltà attuativa sul piano tributario dove la dicotomia tra il servizio prestato direttamente dall'ente (per sua natura ritenuto non lucrativo) ed il riferimento ad interessi privati (visto da sempre come sinonimo di speculazione) permane rigida. In attesa che a livello legislativo questa anacronistica impostazione trovi adeguati correttivi, il problema, per chi si occupa della consulenza fiscale, è quello di impostare gli adempimenti amministrativi e tributari cercando di individuare un delicato equilibrio tra le regole previste per la Pubblica Amministrazione e quelle relative a figure più vicine al momento delle imprese. È il caso dei consorzi che vengono creati tra comuni e residenti per provvedere alla manutenzione, sistemazione e ricostruzione delle strade vicinali di uso pubblico.

La norma dello statuto e la sua coerenza con il nuovo sistema sanzionatorio

La fattispecie in questione è regolamentata dal vetusto, ma tuttora vigente, D.L.Lgt. 1° settembre

1918, n. 1446, convertito nella L. 17 aprile 1925, n. 473. Tale testo normativo prevede la costituzione di un consorzio su domanda presentata da un numero di utenti che rappresenti almeno un terzo della spesa occorrente per le opere. Menziona altresì l'obbligo dei comuni interessati di concorrere alle spese in misura variabile da un quinto sino alla metà della spesa secondo l'importanza della strada (art. 3).

La successiva L. 12 febbraio 1958, n. 126, comma 1, nel qualificare questi organismi, all'art. 14, comma 1, testualmente recita: "La costituzione dei consorzi previsti dal decreto-legge luogotenenziale 1° settembre 1918, n. 1446, per la manutenzione, sistemazione e ricostruzione delle strade vicinali di uso pubblico ... è obbligatoria." con ciò espressamente prevedendone la costituzione per atto della pubblica autorità.

Il particolare tipo di consorzio, sebbene utilissimo per risolvere casi concreti e frequenti, è, come si è visto, nato sulla base di norme ben anteriori sia al codice civile, sia alle attuali norme tributarie in tema di Iva e imposte dirette (1).

Proprio per questo si sono palesate delle difficoltà ad adattare a questa fattispecie le vigenti regole tributarie, nate più per i consorzi definiti dagli artt. 2602 e seguenti del codice civile (quindi per svolgere un'attività propedeutica od ausiliaria a quelle d'impresa) che per scopi di utilità pubblica, per i quali raramente nel codice è menzionato lo strumento consortile (vd. artt. 862, 863 del codice civile).

(1) Tale forma organizzativa, anzi, pare una diretta derivazione di norme ancora precedenti. L'art. 39 della L. 20 marzo 1865, n. 2248 alla lettera f) disponeva infatti che i comuni si prendessero cura della costruzione, sistemazione e manutenzione delle strade comunali individualmente o consorziandosi con gli altri comuni interessati.

Il fatto che taluna dottrina qualifichi queste fattispecie alla stregua della comunione (2) riflette la sostanza della questione. Non tuttavia la forma che le norme (tuttora in vigore, ripetiamo) hanno voluto attribuire loro. Forma alla quale fanno però riferimento le fonti tributarie e da cui non si può dunque prescindere.

Il particolare tipo di consorzio e le imposte dirette

Per la soggettività ai fini dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche la L. 27 dicembre 1997, n. 449, ha modificato l'art. 88 del Tuir inserendo tra i soggetti esclusi Irpeg i consorzi tra enti locali a decorrere al 1° gennaio 1998. Sul punto la circolare ministeriale 9 aprile 1998, n. 97/E (in "il fisco" n. 17/1998, pag. 5505), ha ulteriormente precisato che sono esclusi dall'applicazione dell'Irpeg i consorzi di funzione, ovvero i consorzi tra enti locali costituiti per la gestione di servizi non aventi rilevanza economica ed imprenditoriale.

Il tipo di consorzio di cui si tratta, però, non è letteralmente costituito da soli enti locali, comprendendo, come si è visto, anche soggetti privati, per cui tali riferimenti, a meno di uno sforzo interpretativo, diventano inutilizzabili.

Le caratteristiche dell'amministrazione prevista dal consorzio in questione mal si conciliano con la logica dell'impresa. Trattasi, infatti, di amministrazione tenuta con criteri finanziari (cioè si preventivano i lavori, si chiedono i contributi, si pagano le ditte fornitrici) e non con una logica di competenza economica volta alla determinazione di un risultato di esercizio.

L'art. 88 del Tuir poco aiuta: ritorna anzi il problema che il consorzio in questione non è letteralmente contemplato, essendo costituito non dai soli enti locali ma anche da soggetti privati.

Tuttavia poiché è evidente a) l'oggetto di attività non commerciale; b) l'interesse pubblico (3) pre-

(2) "Se gli immobili che si affacciano sulle strade hanno destinazioni diverse tra di loro, implicitamente a ognuno di essi bisogna attribuire una differente esigenza a cui è legata una proporzionale contribuzione sulle spese. È necessaria una preliminare caratura in funzione di un indice di percorrenza determinato in relazione alle prevedibili necessità degli spostamenti da e per ogni fondo; è necessario stimare anche il valore di ciascun bene perché, non essendo tutti della stessa qualità, la loro individuale incidenza sulla strada si evidenzia in maniera più o meno marcata (art. 1101 del codice civile)" in "Il Sole-24 Ore" del 9 gennaio 1994, risposta a quesito a cura di A. Paloschi.

(3) Il consorzio svolge anzi un vero e proprio servizio pubblico, se è vero che "Per servizio pubblico si devono intendere quelle attività a carattere economico e sociale che, visto il loro rapporto con l'interesse pubblico, sono sottoposte a programmi e controllo da parte dei poteri pubblici per indirizzarle e coordinarle a fini sociali". C. Malavasi-G. Vezzani, *Manuale per la gestione dei consorzi tra enti locali*, Maggioli Editore, Rimini 2001.

supposto dallo specifico scopo e dall'intervento di uno o più enti pubblici; c) la garanzia del rispetto dello scopo fornita dalla presenza determinante, negli organi consortili, dei rappresentanti degli enti, si potrebbe tranquillamente ritenere che il consorzio debba inquadrarsi negli enti non commerciali previsti dall'art. 87, comma 1, lettera c), del Tuir.

Pertanto, non dovrebbe avere l'obbligo di redigere un bilancio con criteri economici e sarebbe tenuto a dichiarare i propri redditi solo qualora venissero effettuate attività commerciali. Tali non potranno qualificarsi i contributi pagati al fondo consortile dai consorziati in conformità agli scopi istituzionali. Saranno viceversa considerate operazioni commerciali eventuali servizi prestati a singoli consorziati (esempio: lavori aggiuntivi su proprietà privata), pagati con corrispettivi specifici e non finanziati dal fondo consortile.

Ai fini Irap, la citata circolare ministeriale 9 aprile 1998, n. 97/E ha precisato che i comuni, i consorzi tra enti locali costituiti per la gestione di servizi non aventi rilevanza economica ed imprenditoriale (consorzi di funzione) e tutte le Amministrazioni Pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29 rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap.

Tali enti possono utilizzare, per la determinazione del valore della produzione netta, o il metodo retributivo (riservato però ai soli enti locali con esclusive finalità istituzionali) o il cosiddetto "metodo commerciale" ovvero quello riportato all'art. 5 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Considerata la soggettività passiva addirittura degli enti pubblici, non vi è dubbio che il consorzio dovrà redigere la relativa dichiarazione Irap, non esistendo specifiche norme di esenzione. Essa sarà redatta con "metodo commerciale", poiché, essendo il consorzio, formato anche da privati, come già più volte osservato, si applicheranno le norme che valgono per le aziende. Tuttavia anche a fini Irap non dovrebbero considerarsi proventi imponibili le uniche entrate che presumibilmente si realizzeranno in questo genere di organismi, ovvero i menzionati contributi al fondo consortile. Salvo quindi che non si realizzino specifiche operazioni commerciali, nel senso esposto sopra, cioè qualora l'attività del consorzio si limiti alla realizzazione degli scopi istituzionali finanziati coi contributi dei consorziati, non vi sarà materia imponibile Irap.

Caratteristiche dell'ente e normativa Iva

Quanto al presupposto soggettivo, l'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da enti pubblici che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole si considerano effettuate nell'esercizio di impresa solo se riguardano attività commerciali.

Consolidato il principio che i consorzi di funzione tra enti pubblici rientrano nella esclusione di cui sopra, il problema nasce nel caso specifico in cui, malgrado la presenza di enti pubblici e il fine di pubblica utilità, i soggetti partecipanti non sono esclusivamente di diritto pubblico.

Quanto al presupposto oggettivo, cioè alle operazioni che risulterebbero da assoggettare al tributo, il consorzio nella propria attività non effettuerà né cessioni di beni né prestazioni di servizi dietro corrispettivo, non potendosi qualificare tali i servizi di manutenzione stradale che verranno appaltati a terzi e finanziati esclusivamente col fondo consortile. In tal senso il Ministero si è del resto espresso già al primo anno di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto (4).

Dovrebbe essere possibile, allora, non considerare come prestazioni di servizi imponibili quelle rese in conformità agli scopi istituzionali e finanziate coi contributi consortili. Al momento dell'incasso di tali somme (contributi), pertanto, non si dovrebbero emettere fatture, ma altri documenti probatori che non evidenzierebbero l'Iva, per carenza del citato presupposto oggettivo.

Non vi sono invece, come visto, specifiche esclusioni sotto il profilo del presupposto soggettivo. La soggettività passiva rispetto al tributo, allora, imporrà gli adempimenti, primo fra tutti farsi rilasciare la partita Iva entro 30 giorni dalla prima operazione rilevante.

Seguiranno tutti gli adempimenti formali (registrazione, liquidazione, dichiarazione annuale). La possibilità di detrarre l'imposta sugli acquisti sarà però limitata dall'art. 19-bis2 (non rientrando il consorzio nel 19-ter). Pertanto, se non si emetteranno documenti "ivati" non sarà possibile detrarre l'imposta sugli acquisti.

La riscossione coattiva di contributi al fondo consortile

L'art. 7 del D.L.Lgt. 1° settembre 1918, n. 1446, convertito nella L. 17 aprile 1925, n. 473 prevede

(4) Risoluzione n. 522585/72 del 5 ottobre 1973. In essa si evidenzia testualmente: "si precisa che i contributi erogati nell'anno 1973, ai Consorzi Strade Vicinali - costituiti ai sensi del D.L.Lgt. 1° settembre 1918, n. 1446 - non sono soggetti all'Iva. Infatti, l'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che sono assoggettabili ad Iva le prestazioni di servizi fatte da enti pubblici o privati, diversi dalle società, compresi i consorzi, eccetera, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. Invece, i Consorzi Strade Vicinali non svolgono un'attività commerciale sia perché l'obbligo della manutenzione delle strade vicinali deriva loro dal citato D.L.Lgt. n. 1446, convertito nella L. 17 aprile 1925, n. 473, sia perché il contributo pagato dai consorziati non costituisce il corrispettivo di un servizio bensì un onere reale dei fondi finitimi alla strada vicinale, come è dichiarato espressamente dall'art. 7, secondo comma, dello stesso decreto n. 1446. In conseguenza, mancando il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'imposta, l'erogazione dei contributi ai consorzi in esame non costituisce un atto economico rientrante nell'ambito di applicazione dell'Iva".

che i contributi degli utenti si esigono nei modi e coi privilegi stabiliti per la riscossione delle imposte dirette, mediante ruoli compilati in base al piano di ripartizione approvato dal consiglio comunale, tenuto conto delle modificazioni disposte dalla giunta provinciale amministrativa. Detti ruoli sono pubblicati per la durata di quindici giorni, prosegue la norma citata, e resi esecutivi dal Prefetto.

Il problema in questo caso riguarderebbe l'adattamento della norma del 1918 alla realtà attuale della riscossione dei tributi in generale e delle imposte dirette in particolare.

La procedura prevista dal citato art. 7 del D.L.Lgt. 1° settembre 1918, n. 1446, potrebbe allora essere seguita letteralmente per la riscossione dei contributi consortili, fermo restando che resterebbe il problema dell'organo che sancisca l'esecutività dei ruoli. Tale organo, infatti, nella riscossione delle imposte dirette, è oggi identificato con lo stesso ufficio che forma il ruolo, ai sensi del comma 4 dell'art. 12 del D.P.R. n. 602/1973. Difficilmente, riteniamo, tale funzione potrà oggi spettare alla Prefettura, come la norma originaria prevedeva: rimane quindi di dubbia attuazione questa fase, importante, del resto, nel proseguo dell'azione di recupero.

Contributi versati e Irpef dei consorziati

L'art. 10, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 917/1986, afferma che sono oneri deducibili dal reddito complessivo "i canoni, livelli, censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica amministrazione". Vi è il dubbio, nel caso specifico, se i contributi al fondo consortile debbano essere inclusi o meno in tale previsione.

Abbiamo visto che la L. n. 126/1958, all'art. 14 testualmente recita "La costituzione dei consorzi previsti dal decreto legge luogotenenziale 1° settembre 1918, n. 1446, per la manutenzione, sistemazione e ricostruzione delle strade vicinali di uso pubblico ... è obbligatoria". Trattandosi di contributi a un consorzio obbligatorio per legge, nonché di oneri gravanti su immobili, i contributi pagati al fondo consortile sembrano da considerare, senza dubbio, oneri deducibili per i consorziati.

Una recentissima risoluzione

Le riflessioni sin qui svolte sono state fatte recentemente oggetto di un'istanza di interpello. La risoluzione n. 307/E del 23 settembre 2002 (5) ha così affrontato gran parte dei problemi esposti.

(5) Agenzia delle Entrate, Direzione Normativa e Contenzioso (in "il fisco" n. 36/2002, fascicolo n. 2, pag. 5221).

In essa si affermano criteri di indubbia rilevanza accanto a considerazioni piuttosto discutibili.

Interessante in particolare è il passaggio in cui si individuano i criteri distintivi per poter collocare questo tipo di organismi tra gli enti commerciali o, viceversa, tra quelli non commerciali.

Il riferimento è all'oggetto sociale (6): quindi sarà bene calibrare con attenzione questo aspetto nella stesura dell'atto costitutivo. Nella fattispecie concreta in esame, il consorzio aveva enunciato al momento della costituzione il criterio per cui i contributi dei consorziati dovessero essere ragguagliati all'utilità dei servizi resi dal consorzio. In ciò si è, evidentemente, rilevato da parte dell'Amministrazione un elemento di sinallagmaticità tale da indurre a considerare che la fornitura dei servizi medesimi avesse carattere commerciale (7). Il consorzio, per questa via, va quindi a possedere un oggetto di attività di tipo commerciale, "indipendentemente dal perseguimento di uno scopo di lucro".

Quest'ultima considerazione, che a ben vedere, non pare opinabile in linea generale, è però difficile da giustificare nel caso specifico. Manca infatti, nel concreto svolgimento dell'attività, qualsiasi cessione di beni o prestazione di servizi dietro corrispettivo. Il commisurare i contributi dei consorziati all'utilità ricevuta, in sostanza, riveste la stessa funzione che hanno le tabelle millesimali in un condominio. Chi vive ai piani alti avrà imputate spese di manutenzione delle scale più elevate, nel contesto del palazzo: allo stesso modo, chi abita nel punto più lontano ed impervio della strada vicinale avrà un riaddebito di spese maggiore, ma sempre di storno di costi si tratta, non certo di corrispettivi.

L'errore poggia anche sulla considerazione che "il consorzio dunque svolge un'attività economica diretta alla prestazione di servizi e a tal fine gestisce con una propria organizzazione i contributi versati ...". Cioè si è voluta attribuire a questo tipo di organismo una organizzazione d'impresa che non si sa bene da dove possa emergere, visto che esso si limita a fare effettuare i lavori da ditte esterne, con contratti di appalto e a ripartire i relativi costi.

Queste discutibili considerazioni, si estendono, però, a ogni ambito impositivo, andando ad interessare i diversi tributi e gli adempimenti relativi.

Ai fini Iva i contributi dei consorziati sono allora, secondo le conclusioni dell'Agenzia, oggetto di

(6) Ai sensi dell'art. 87, comma 1, del Tuir.

(7) La valutazione della "commercialità" dell'attività svolta per oggetto esclusivo o principale va infatti condotta "... sulla scorta di quanto stabilito nell'art. 51 del Tuir, con la conseguenza che si devono ritenere commerciali le attività consistenti in cessioni di beni, prestazioni di servizi retribuite specificamente..." (vd. A. Serafini, *I nuovi enti non commerciali nell'imposizione diretta*, in "il fisco" n. 1/1998, pagg. 20-31).

fatturazione. Ai fini Irpeg sono ricavi. *Idem* per ciò che attiene all'imposta regionale sulle attività produttive. Contabilmente si avrà (come testualmente conclude la risoluzione) un regime ordinario, dovendo redigere il bilancio e inserirvi i predetti ricavi.

Si delinea così una pletora di adempimenti simil-societari che non hanno certo ragione di esistere nel caso specifico, né secondo una logica di diritto, né per quanto la reale sostanza delle operazioni suggerisce.

Un paio di considerazioni in chiusura. L'Amministrazione concorda con i criteri sopra evidenziati riguardo alla deducibilità, nella dichiarazione dei redditi dei consorziati, dei contributi pagati. Essi si ritengono infatti rientranti nella previsione dell'art. 10 del Tuir, come prospettato nel quesito.

Anche in merito alla procedura di riscossione coattiva dei contributi, prevista dal decreto luogotenenziale del 1918, essa pare essere tuttora applicabile; quanto alla esecutorietà dei ruoli, però la risoluzione si limita a rilevare "l'abolizione del visto ... da parte della Direzione regionale delle Entrate operata dall'art. 37 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46". Pare quindi plausibile che la delibera del consiglio comunale che determina il piano di ripartizione dei contributi sia sufficiente a predisporre l'eventuale riscossione coattiva.

Conclusioni

La risoluzione citata, come detto, non convince in alcuni importanti passaggi. Essa inoltre contraddice anche precedente prassi (8).

Eppure sarebbe opportuno fornire norme certe in un settore che, come detto, è di enorme attualità, poiché in grado di coniugare esigenze privatistiche (quelle di poter usufruire di servizi efficienti) con i problemi del settore pubblico (la scarsità di fondi, essenzialmente) e di favorire la cooperazione tra enti locali, nello spirito della riforma del 2000 (9).

Pare emergere, come già evidenziato, un vuoto (non isolato, del resto) del nostro ordinamento tributario. C'è solo da augurarsi, allora, che esso si colmi presto per via legislativa, evitando ulteriori interpretazioni velleitarie e poco rispondenti alla realtà dei fatti.

(8) Vd. in particolare la considerazione dei contributi come operazioni imponibili Iva, in contrasto con la risoluzione già riportata sopra in nota n. 4.

(9) D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267; testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.