



Associazioni temporanee di imprese (ATI): soggettività tributaria

Elia Orsi, La Settimana Fiscale, Il Sole 24 Ore, 5 novembre 2009, n. 41, p. 29

Associazione Temporanea di Imprese - Aspetti generali

L'associazione temporanea di imprese (ATI) è un raggruppamento di più imprese che solitamente si costituisce per la realizzazione di un appalto pubblico, per il quale sono richieste competenze differenziate o comunque superiori a quelle di cui dispone la singola impresa partecipante: di conseguenza, le diverse aziende aderenti danno mandato a una sola di esse (l'impresa capofila) affinché rappresenti l'intero raggruppamento nei confronti del committente.

Il conferimento del mandato (ed, eventualmente, della rappresentanza) a una sola delle imprese partecipanti non implica, tuttavia, che il raggruppamento assuma una propria individualità e, in particolare, che si abbia la nascita di un nuovo soggetto giuridico: infatti, ciascuna impresa, pur operando in concerto con gli altri membri della riunione, si presenta munita della propria struttura ed esperienza, nonché dei propri mezzi economici, tecnici e finanziari. In altri termini, ciascun aderente mantiene la propria individualità ed opera con le proprie potenzialità, pur tenendo presente che dovrà coordinare il suo lavoro con quello degli altri componenti dell'ATI, in quanto occorrerà fornire al committente un prodotto unico, che sarà quindi valutato a livello globale e non con riferimento alla prestazione specifica svolta dal singolo membro dell'associazione.

L'ATI è, dunque, semplicemente uno strumento approntato, in una particolare occasione, al fine di consentire a più imprese di presentare un'offerta unitaria in gare di appalto alle quali singolarmente esse non avrebbero altrimenti potuto partecipare, per mancanza dei requisiti tecnici e finanziari o per l'eccessivo rischio.

Del resto, nello stesso Regolamento di attuazione della legge quadro in materia di lavori pubblici è chiarito che "il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione delle imprese riunite, ognuna delle quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali". (1)

Disciplina giuridica

La fattispecie ha ottenuto un primo importante riconoscimento legislativo con l'approvazione della L. 8.8.1977, n. 584, recante "Norme di adeguamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti di lavori pubblici alle Direttive della Comunità economica europea", poi sostituita dal D.Lgs. 19.12.1991, n. 406. Successivamente, il D.P.R. 21.12.1999, n. 554, (2) ha abrogato il predetto D.Lgs. 406/1991, dettando una disciplina organica delle procedure di appalto ed esecuzione dei lavori nel settore delle opere pubbliche. Attualmente, infine, il principale testo normativo di riferimento può essere considerato il D.Lgs. 12.4.2006, n. 163, che, nel recepire le Direttive comunitarie n. 2004/17/CE e 2004/18/CE, detta il nuovo "Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture", a sua volta abrogando gran parte delle norme recate dal D.P.R. 554/1999. (3)

Se, da un punto di vista giuridico, l'ATI può ritenersi sufficientemente disciplinata, manca, invece, un suo trattamento specifico ai fini fiscali: all'assenza di peculiari norme tributarie regolanti il fenomeno, oltretutto, deve aggiungersi l'incoerenza dei chiarimenti ministeriali succedutisi nel tempo, i quali non hanno contribuito a semplificare la situazione di incertezza in cui si trovano a dover agire gli operatori interessati.

Prassi ministeriale

L'Amministrazione finanziaria ha già avuto modo di pronunciarsi in merito all'acquisizione di autonoma soggettività passiva, ai fini tributari, da parte delle ATI.

I chiarimenti forniti dal Ministero, tuttavia, come anticipato, non sono stati univoci.

L'allora Direzione Generale Imposte Dirette ha, infatti, ritenuto che l'ATI fosse da considerarsi autonomo soggetto passivo d'imposta ogni volta in cui oggetto dell'appalto risultasse un'opera

unitaria e indivisibile, ossia non frazionabile in parti fisicamente distinte, ciascuna delle quali potesse essere eseguita da una delle imprese associate: un indice di tale indivisibilità poteva essere considerato il "fatto che i risultati conseguiti da ciascuna impresa non discendono dalla combinazione dei fattori produttivi autonomamente operata ma sono rapportati convenzionalmente (a una data percentuale, N.d.A.) agli utili realizzati complessivamente". (4) Nel caso in cui le società partecipanti non avessero provveduto a costituire fra di esse una società regolare, il Ministero avrebbe dunque considerato il raggruppamento di imprese quale società di fatto.

Successivamente, però, l'allora Direzione Generale Tasse e Imposte indirette sugli affari ha, invece, adottato un diverso criterio discriminante al fine di individuare il soggetto tenuto alla fatturazione dei corrispettivi derivanti dall'appalto: "L'elemento determinante per l'esistenza di un nuovo soggetto distinto dalle singole imprese formanti il gruppo come tale titolare di autonomi rapporti giuridici ed economici, non è dato dalla circostanza che per la natura delle opere emerge l'impossibilità di attribuire a ciascuna impresa i costi ed i ricavi derivanti dall'esecuzione unitaria dell'opera, bensì dal fatto che le imprese raggruppate si comportino, nella esecuzione dell'appalto, in modo unitario ed indistinto sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti di terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere". (5)

In tal senso, pare avere maggior (se non esclusivo) rilievo l'indivisibilità delle prestazioni che ciascuna delle imprese aderenti è tenuta a svolgere unitamente alle altre (indivisibilità soggettiva): se si forma, infatti, un intreccio talmente penetrante da far perdere alle singole partecipanti, nei fatti, la propria autonomia (innanzitutto) gestionale, viene meno il criterio recato dall'indivisibilità dell'opera commissionata (indivisibilità oggettiva), che potrebbe, conseguentemente, anche non individuarsi nella fattispecie esaminata.

Interpretazioni giurisprudenziali

Ai contrastanti orientamenti ministeriali hanno fatto riscontro differenti orientamenti anche nella giurisprudenza di merito.

Ad esempio, Ctr Marche, sez. V, sentenza 24.10.1997, n. 205, osserva come "lo stesso ministero delle finanze attraverso la risoluzione ministeriale 28.6.1988 n. 550231 ha precisato che l'elemento determinante per l'esistenza di un nuovo soggetto distinto dalle singole imprese formanti il gruppo, non è dato dalla circostanza che per la natura delle spese, emerga l'impossibilità di attribuire a ciascuna impresa i costi ed i ricavi derivanti dall'esecuzione unitaria dell'opera, bensì dal fatto che le imprese raggruppate si comportino nell'esecuzione dell'appalto in modo unitario sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti dei terzi, perdendo la loro autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere. Né a tal fine assume rilievo la circostanza che l'opera da eseguire abbia il carattere della indivisibilità oggettiva e funzionale, potendosi validamente realizzare, in una ripartizione percentuale dell'opera, la divisibilità contabile, tecnica e gestionale": detti giudici hanno così avuto modo di precisare espressamente che, ai fini tributari, l'ATI può non configurarsi come autonomo soggetto d'imposta anche nel caso in cui l'opera sia indivisibile e la ripartizione dei costi e ricavi ad essa relativi avvenga fra le imprese partecipanti secondo un criterio percentuale.

La stessa Corte di Cassazione, sentenza 20.3.2009, n. 6791, trovata a dirimere la questione dell'autonoma soggettività tributaria dell'ATI ai fini dell'Iva, dà indirettamente conto del contrasto giurisprudenziale in materia, affermando che, nella fattispecie rimessa al suo giudizio, si era in presenza di "un ricorso dell'ATI per la cassazione della sentenza (della Ctr, N.d.A.) descritta in epigrafe, che ha accolto l'appello dell'Ufficio Iva di Caltanissetta contro la sentenza della Commissione tributaria provinciale (CTP) di Caltanissetta n. 21/05/96, che aveva accolto il ricorso dell'ATI contro l'avviso di accertamento" ai fini Iva per l'anno 1989.

Corte di Cassazione, Sentenza 20.3.2009, N. 6791

I supremi giudici, con la sentenza 20.3.2009, n. 6791, chiariscono il loro pensiero in merito al fatto che l'ATI possa o meno configurarsi come autonomo ed unitario soggetto tributario.

In particolare, la Suprema Corte giunge alla conclusione che tale autonoma soggettività passiva sia da escludersi, in linea di principio, sulla base delle disposizioni di legge in materia (il riferimento è, nello specifico, stante l'annualità in causa, alla L. 584/1977), per il fatto che, pure laddove, per ipotesi, le società raggruppate ponessero in essere una società, anche consortile, come consentito dall'art. 23-bis, L. 584/1977 (introdotto dalla L. 687/1984), ciò avrebbe riflessi solo sui rapporti tra i membri dell'ATI e l'ente appaltante (soprattutto in tema di responsabilità solidale per l'esecuzione

dei lavori), mentre "non devono considerarsi modificati i rapporti con i soggetti terzi (...), che sono le autorità tributarie e le autorità previdenziali sociali".

Considerazioni critiche

La statuizione dei supremi giudici, secondo la quale, in sostanza, non potrà comunque aversi un'ATI che rappresenti, ai fini delle imposte dirette e dell'Irap, così come dell'Iva, un soggetto tributario autonomo e distinto rispetto alle imprese associate, pur se rappresenta una soluzione che parrebbe dipanare le incertezze in proposito (e, quindi, da ritenersi prima facie ben accetta dagli operatori interessati), in realtà non risulta pienamente persuasiva, né in linea con il pensiero ministeriale relativo alla complessa tematica in esame.

Da un lato, dunque, appare opportuno chiedersi come avrebbe concluso la giurisprudenza di legittimità sulla base della normativa attualmente vigente: peraltro, va osservato che non paiono rinvenirsi sostanziali modifiche della disciplina, per quanto qui di interesse, fra l'attuale D.Lgs. 163/2006 e la L. 584/1977 e succ. modif., specificamente analizzata dalla Corte di Cassazione nella sentenza 6791/2009.

Dubbi ben maggiori sorgono, invece, confrontando la posizione della Suprema Corte con quella a più riprese fatta propria e ribadita, con sempre maggior frequenza (specie affrontando le problematiche delle ATI che intervengono in rapporti potenzialmente rientranti nel novero applicativo del reverse charge in edilizia, di cui all'art. 17, co. 6, lett. a), D.P.R. 633/1972) dall'Agenzia delle Entrate (R.M. 13.7.2007, n. 172/E) e che ammette, poste determinate condizioni/comportamenti soggettivi delle imprese associate, che il raggruppamento assuma specifico rilievo, ai fini fiscali, in maniera distinta rispetto ai propri aderenti: infatti, afferma l'Amministrazione finanziaria che "con risoluzione n. 550231 del 28 giugno 1988, da ritenersi ancora attuale in considerazione dell'attuale formulazione della norma, è stato chiarito che elemento decisivo affinché possa determinarsi un'autonomia soggettiva in capo all'ATI è il fatto che le imprese raggruppate si comportino, nell'esecuzione dell'appalto, in modo unitario e indistinto, sia all'interno del raggruppamento stesso che nei confronti dei terzi, perdendo la propria autonomia gestionale nei complessi rapporti giuridici posti in essere".

L'orientamento assunto dal Ministero rappresenta invero, a parere di chi scrive, quello maggiormente convincente sotto il profilo sistematico, in quanto, in particolare, la stessa giurisprudenza (anche di legittimità) ha, in passato, avuto modo di attribuire rilievo, anche fiscale, alla cd. società di fatto, che sarebbe l'ipotesi ricorrente nel caso in cui le imprese associate si comportassero, secondo le disposizioni contrattuali fra le stesse intervenute, nonché nei fatti, come un soggetto unico verso l'esterno.

Ciò, a maggior ragione, nel caso in cui le stesse abbiano inteso, anche formalmente, costituire un autonomo centro di imputazione di diritti e obblighi (anche fiscali), costituendo una società, anche consortile, come espressamente ammesso dalla normativa in materia. Specie in tale ultima eventualità, la posizione della Corte di Cassazione manifesta le sue debolezze, posto che non si rinvergono motivi particolari, stante l'assenza di disposizioni tributarie specifiche in materia, per non conferire valenza anche fiscale alla situazione giuridica palesata ai terzi.

In ogni caso, tuttavia, desta preoccupazione la scarsa attenzione per l'aspetto sostanziale del rapporto mostrato dalla Corte di Cassazione con la sentenza 6791/2009: infatti, in tale pronuncia, i supremi giudici non attribuiscono alcun rilievo dirimente, ai fini della soluzione della questione sottoposta al loro vaglio, alla circostanza che l'ATI avesse agito, di fatto, in maniera unitaria, sia per quanto attiene ai rapporti intercorrenti all'interno del raggruppamento, sia nei confronti dei terzi, tenuto anche conto che la natura stessa dell'opera non avrebbe permesso di ripartire l'appalto tra le associate e, quindi, di attribuire a ciascuna di esse i costi e i ricavi derivanti dalla sua esecuzione unitaria, né alla circostanza che, coerentemente con tale impostazione, essa avesse "chiesto ed ottenuto un numero di partita Iva", presentando proprie dichiarazioni annuali ai fini reddituali e Iva (nonché dei sostituti d'imposta) ed aperto proprie posizioni Inps, Inail e Cassa edile, tutti elementi che indubbiamente, all'atto pratico, davano conto di una volontà comune, da parte degli associati, di tenere distinta la gestione dell'ATI da quella propria, singolarmente considerata.

ATI - Soggettività tributaria - Interpretazioni

Soggettività passiva tributaria autonoma dell'ATI	Quando	Fonte
Sì	Oggetto dell'appalto è un'opera unitaria e indivisibile	R.M. 13.8.1982, prot. 147; R.M. 30.3.1979, prot. 571; R.M. 17.11.1983, prot. 782
	Comportamento concludente (rinuncia alla propria autonomia gestionale da parte delle imprese associate)	R.M. 28.6.1988, prot. 550231; R.M. 16.5.1989, prot. 550763; R.M. 24.9.1991, prot. 500161; R.M. 9.6.1992, prot. 530742; Ctr Marche, sez. V, sentenza 24.10.1997, n. 205
No	L'ATI non è mai soggetto tributario autonomo	Corte di Cassazione, sentenza 20.3.2009, n. 6791

(1) Cfr. art. 95, co. 7, D.P.R. 554/1999.

(2) Cfr., in particolare, il Titolo VI, D.P.R. 554/1999, artt. 93-99.

(3) E in particolare, per quanto qui di interesse, gli artt. 93, 94 e 95, co. 5-7, D.P.R. 554/1999.

(4) Cfr. R.M. 13.8.1982, prot. 2147. In senso conforme: R.M. 30.3.1979, prot. 571; R.M. 17.11.1983, prot. 782.

(5) R.M. 28.6.1988, prot. 550231. In senso conforme: R.M. 16.5.1989, prot. 550763; R.M. 24.9.1991, prot. 500161; R.M. 9.6.1992, prot. 530742.