

IL RIBALTAMENTO DEI COSTI NEI CONSORZI: ASPETTI CONTABILI E FISCALI

4. Bilancio

Gli elementi caratterizzanti il rapporto tra consorzio e imprese consorziate sono regolamentati dalle disposizioni statutarie del consorzio, oltre che dai fatti relativi allo svolgimento dell'attività economica che determina il conseguimento dei ricavi, il sostenimento dei costi e il loro relativo ribaltamento. Di tal ch ,   sempre pi  frequente che, nella procedura del ribaltamento, il consorzio, ed ancor di pi  la societ  consortile, trattenga una parte di ricavi (ribaltamento non integrale dei costi). Di fronte a questo atteggiamento l'Amministrazione finanziaria in pi  di una circostanza si   dimostrata contrariata, a maggior ragione se i ricavi e i costi vengono recuperati sotto forma di minor fatturazione della consorziata nei confronti del consorzio, rispetto al fatturato del consorzio al terzo. Secondo l'A.f., nel rispetto del carattere mutualistico del contratto, richiamato all'art. 2602 c.c., poich  il consorzio agisce principalmente con lo schema del mandato senza rappresentanza, non potrebbe conseguire un utile celando, diversamente, un reale scopo di lucro. Di contro, la giurisprudenza ha fornito valide ragioni per controbattere tali pretese sia con riferimento al rapporto consorzio-consorziato che all'attivit  mutualistica del consorzio, nonch  in relazione ai ribaltamenti dei costi sui consorziati. Muovendo da queste considerazioni, con il presente lavoro, dopo una breve introduzione sull'organismo del consorzio, ci si   voluti focalizzare sui consorzi con attivit  esterna, partendo da brevi cenni di natura contabile, fino ad arrivare ai chiarimenti dalla giurisprudenza in merito alle annose questioni del ribaltamento dei costi.



/ Raffaele MARCELLO *

/ Nicola LUCIDO **

I CONSORZI CON ATTIVIT  INTERNA ED ESTERNA: VALENZA GIURDICA E STRATEGICA

to di consorzio pi  imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese". Partendo, dunque, dalla definizione del codice civile si evidenziano i principali elementi che caratterizzano il contratto di consorzio. Si tratta, innanzitutto,

L'art. 2602 c.c. stabilisce che: "Con il contrat-

* Ricercatore e docente di Economia Aziendale (Universit  telematica "Pegaso") - Dottore di ricerca in Economia e Amministrazione delle imprese (Seconda Universit  degli Studi di Napoli) - Membro del Consiglio di Gestione dell'OIC - Membro del Consiglio dei Garanti dell'OIV - Componente del Comitato Scientifico dell'IGS

** Ricercatore Area Aziendale della Fondazione Nazionale dei Commercialisti - Dottore di ricerca in Economia Aziendale (Universit  degli studi di Foggia) - Commercialista in Pescara

di un **contratto**, che secondo l'art. 2603 c.c. deve avere **forma scritta** a pena di nullità. A tal proposito, si precisa, tra l'altro, che nel contratto occorre indicare gli obblighi assunti dai consorziati e i contributi da questi dovuti (art. 2603 comma 1 n. 3 c.c.). Al contratto di consorzio possono aderire imprenditori individuali e società che danno vita ad un'organizzazione comune ed autonoma dai consorziati, avente il fine ultimo di eseguire determinate attività o fasi di esse. Secondo quanto indicato dall'art. 2608 c.c. "*La responsabilità verso i consorziati di coloro che sono preposti al consorzio è regolata dalle norme sul mandato*".

Da un punto di vista strategico, il consorzio ha indubbiamente lo scopo di rafforzare, nella realizzazione di commesse, i processi aggregativi di tipo verticale con imprese e società appartenenti alla stessa filiera (a titolo meramente esemplificativo: servizi di urbanistica con le imprese di costruzioni e con le imprese di installazioni elettriche) e/o orizzontale, con riferimento alle imprese e società facenti parte di una differente filiera (ad esempio azienda di produzione abbigliamento con azienda che produce scarpe). Il tutto finalizzato all'acquisizione di un vantaggio competitivo nello svolgimento di un'opera o di un lavoro o, in un'ottica di medio e lungo periodo, per il rafforzamento del posizionamento sul mercato.

Ricorrendo alla forma contrattuale del consorzio è possibile, infatti, sviluppare economie di scala, economie di scopo e di gamma, non solo per l'efficientamento dei costi, ma anche per il raggiungimento di obiettivi di crescita economica che, agendo da singoli, difficilmente potrebbero essere raggiunti.

L'espletamento dell'attività consortile può riguardare lo svolgimento dell'attività con effetti solo nei confronti dei consorziati oppure con effetti anche nei confronti di soggetti terzi.

Nel primo caso, si parla di **consorzio con attività interna**, la cui finalità è principalmente quella di regolamentare il rapporto tra i consorziati, per verificarne ed accertare la regolarità nello svolgimento delle rispettive attività ed eventualmente risolvere dissidi tra i membri¹. Pertanto, nel consorzio con attività interna, seppur il singolo consorziato viene a contatto coi terzi nello svolgimento della propria attività (ad esempio contratto telefonico, rapporto con professionisti, ecc.), non si producono effetti nei confronti di quest'ultimi. Per questo motivo, la costituzione di un consorzio con attività interna non richiede particolari adempimenti pubblicitari, né tantomeno una specifica forma contrattuale.

Il **consorzio con attività esterna**, diversamente al precedente, è un centro autonomo di interessi e di negozi giuridici verso terzi. Non sempre ha una personalità giuridica², ma esercita la propria attività, rispondendo a degli obblighi contrattuali tra i consorziati³, mediante un'organizzazione che si inserisce nei rapporti tra il terzo e il consorziato. In questa circostanza, rispetto al consorzio con attività interna, è sicuramente più marcato il ruolo dell'organizzazione autonoma, ovvero dell'istituto del consorzio, tanto da richiedere una maggiore tutela dei terzi sulla scorta di quanto indicato dagli artt. 2612 - 2615-bis c.c. Tra le finalità del contratto di consorzio con attività esterna, vi è sicuramente: la crescita del fatturato dei consorziati, la ricerca di maggiori economie di scale, la realizzazione e gestione di servizi in comune, l'efficientamento negli acquisti, il rafforzamento dell'aspetto patrimoniale del singolo consorziato, ecc.⁴.

Un istituto che si distingue leggermente rispetto al consorzio è rappresentato dalla **società consortile** (art. 2615-ter c.c.) che, seppur ricalchi i caratteri salienti del consorzio,

1 Così come anche ribadito da prassi, non è detto che il consorzio debba svolgere un'attività imprenditoriale, ma si potrebbe limitare ad esercitare un'attività di coordinamento tra le consociate. È il caso, ad esempio, di regolamentazione della concorrenza. In tal senso, tra le altre: circ. Min. Finanze 6.4.1988 n. 10; ris. Min. Finanze 15.5.1995 n. 122.

2 Fattasi eccezione nell'ipotesi di società consortile.

3 L'art. 2608 c.c. parla di contratto di mandato.

4 Oltre alla classificazione di consorzio interno e consorzio esterno, è possibile costituire consorzi che, a seconda della propria finalità, possono essere indicati come consorzi amministrativi, consorzi agricoli, consorzi per la realizzazione di opere edilizie, consorzi coattivi, consorzi industriali, ecc. In tal senso si veda Prospero A., Rossi G. "I consorzi", Milano, 2008, p. 5 ss.



se ne differenzia poiché risponde, oltre che alle disposizioni indicate in materia di consorzio, anche alla normativa stabilita dal codice civile in relazione alla forma societaria prescelta.

Tra i principali obblighi dei consorziati vi è sicuramente quello di versare i contributi. È quanto indicato nell'art. 2603 comma 1 n. 3) c.c., in cui si fa richiamo a "*gli obblighi assunti e i contributi dovuti dai consorziati*".

GLI ASPETTI CONTABILI DEI CONSORZI CON ATTIVITÀ ESTERNA: BREVI CENNI

Da un punto di vista contabile, si è ritenuto utile richiamare principalmente le scritture relative ai **contributi** per il consorzio con attività esterna, con particolare attenzione alla fase della costituzione, oltre alla fase della gestione, con alcuni chiarimenti sulle registrazioni di acquisto e di vendita. Per comodità non verranno considerate le scritture relative al momento della chiusura dell'esercizio contabile; il tutto propedeutico alla stesura del bilancio finale⁵.

LE REGISTRAZIONI PER LA COSTITUZIONE DEL FONDO CONSORTILE

I contributi sono necessari per lo svolgimento dell'attività del consorzio e vengono versati in fase di costituzione oltre che durante la vita consortile.

Ai sensi dell'art. 2614 c.c., per i consorzi con attività esterna "*I contributi dei consorziati e i beni con questi acquistati*" confluiscono in

un **fondo consortile** che rappresenta il patrimonio del consorzio. Il fondo consortile è funzionale allo svolgimento dell'attività del consorzio. Pertanto, non rappresentando un vero e proprio diritto patrimoniale acquisito dai consorziati, né come capitale proprio e né tanto meno come mezzi finanziari investiti⁶, quest'ultimi non possono richiedere la divisione del fondo se non a seguito dello scioglimento del consorzio. Medesimo trattamento viene riservato ai creditori particolari delle consorziate che non possono intervenire sul fondo consortile. Differente è la posizione del creditore del consorzio, che ne ha tutti i diritti in quanto, nei suoi confronti, l'istituto consortile ha assunto delle obbligazioni conseguenti all'esercizio economico della sua attività.

Per il fondo consortile non è richiesto un minimo legale, seppur risulta valida la clausola di salvaguardia del patrimonio, che, in caso di perdite, richiede l'intervento dei consorziati per il ripristino affinché il bilancio chiuda a pareggio⁷, in ossequio del **carattere mutualistico** del consorzio.

Ai sensi dell'art. 2614 c.c., quindi, il fondo consortile gode di un'**autonomia patrimoniale** e si alimenta dei contributi versati dai consorziati in sede di costituzione e/o a copertura dei costi sostenuti dal consorzio, ovvero di contributi pari ad una percentuale che i consorziati riconoscono al consorzio per gli affari conclusi.

Al momento della **costituzione**, il versamento dei contributi che potremmo definire di "sottoscrizione", contribuiscono alla formazione del fondo consortile:

a. per il consorzio:

	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Consorzio c/contributi</td> <td style="width: 5%; text-align: center;">a</td> <td style="width: 45%; text-align: center;">Fondo consortile</td> </tr> </table>	Consorzio c/contributi	a	Fondo consortile		
Consorzio c/contributi	a	Fondo consortile				

5 Seppur si parli di rendiconto finale, è molto più frequente che si segua il prospetto proprio del bilancio di esercizio per la rappresentazione dei conti di natura patrimoniale, finanziaria e reddituale del consorzio o della società consortile.

6 Tra gli altri si veda. Elefanti M., Cella P. "ConSORZI e società consortili", Rimini, 2009, p. 36 ss.

7 In tal senso si è espresso il Trib. Milano 13.7.1995, Gius, 1995, p. 4119, in cui dichiarava: "*Poiché il consorzio non ha necessariamente scopo di lucro, è legittima la clausola statutaria che prevede l'obbligo dei singoli consorziati di rimborsare ogni anno tutti i costi di gestione, in proporzione alle perdite, affinché il bilancio si chiuda sempre in pareggio*"; tra gli altri, ris. Min. Finanze 30.5.1986 n. 888; circ. Min. Finanze 12.11.1998 n. 263.

		Banca C/C	a	Consorzio c/contributi		
--	--	-----------	---	------------------------	--	--

b. per la consorziata, il contributo erogato al consorzio rappresenta un'**immobilizzazione finanziaria** al pari di una partecipazione, pertanto, potrebbe essere riclassificata

alla voce B) III) *Immobilizzazioni finanziarie* con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:

		Partecipazione al consorzio	a	Debiti v/consorzio		
--	--	-----------------------------	---	--------------------	--	--

		Debiti v/consorzio	a	Banca C/C		
--	--	--------------------	---	-----------	--	--

LE REGISTRAZIONI PER LE OPERAZIONI DI ACQUISTO SENZA E CON RAPPRESENTANZA

Nel corso della gestione in relazione all'attività espletata dal consorzio per conto delle consorziate, necessita fare una distinzione a seconda che il consorzio operi con mandato senza rappresentanza o con rappresentanza, poiché è differente il trattamento contabile

dei componenti negativi e positivi del reddito. Nel caso in cui il consorzio agisce con **mandato senza rappresentanza**, ovvero opera in nome proprio ma per conto dei consorziati, il consorzio registra l'operazione sia sotto l'aspetto economico che finanziario.

Per cui qualora il consorzio acquisti da terzi, ad esempio materie prime, in nome proprio ma per conto del consorziato, si avrà:

		Diversi Materie prime c/acquisti IVA a credito	a	Debiti v/fornitori		
--	--	--	---	--------------------	--	--

Successivamente si procede **ribaltando il costo, mediante emissione di fattura, sui consorziati, nei confronti dei quali sorge un credito:**

		Crediti v/consorzio	a	Diversi Materie prime c/vendita IVA a debito		
--	--	---------------------	---	--	--	--

Per cui il consorzio procede alla riscossione del credito verso i consorziati e, quindi, al pagamento del fornitore originario:

		Banca C/C	a	Crediti v/consorzio		
--	--	-----------	---	---------------------	--	--

<i>Debiti v/ fornitori</i>	<i>a</i>	<i>Banca C/C</i>
----------------------------	----------	------------------

Il consorziato registra in modo analogo e opposto, l'insorgenza di un debito verso il consorzio, a fronte del quale prende in carico il costo per la realizzazione della commessa

o per l'acquisto di beni e/o servizi. Successivamente paga il debito verso il consorzio relativamente ai fattori produttivi registrati in conto economico:

<i>Diversi</i>	<i>a</i>	<i>Debiti v/ consorzio</i>
<i>Materie prime c/acquisti</i>		
<i>IVA a credito</i>		

<i>Debiti v/ consorzio</i>	<i>a</i>	<i>Banca C/C</i>
----------------------------	----------	------------------

La seconda ipotesi è quella in cui il consorzio acquista seguendo lo schema del **mandato con rappresentanza**, pertanto, agendo in

nome e per conto del consorziato. In questa circostanza, il consorzio registrerà il solo movimento finanziario, per cui si avrà:

<i>Crediti v/consorziato</i>	<i>a</i>	<i>Debiti v/ fornitori</i>
------------------------------	----------	----------------------------

Al momento dell'incasso registrerà:

<i>Banca C/C</i>	<i>a</i>	<i>Crediti v/consorziato</i>
------------------	----------	------------------------------

Il consorziato registra l'operazione di acquisto:

<i>Diversi</i>	<i>a</i>	<i>Debiti v/ consorzio</i>
<i>Acquisto</i>		
<i>IVA a credito</i>		

Al momento del pagamento:

<i>Debiti v/ consorzio</i>	<i>a</i>	<i>Banca C/C</i>
----------------------------	----------	------------------

LE REGISTRAZIONI PER LE OPERAZIONI DI VENDITA CON E SENZA RAPPRESENTANZA

Anche per quanto attiene alle vendite

occorre fare una distinzione tra **vendite senza e con rappresentanza**.

Nella prima circostanza, il consorzio opera in nome proprio e per conto del consorziato,

pertanto rileva sia l'aspetto economico che finanziario dell'operazione.

Nello specifico si avrà l'acquisto dei prodotti del consorzio dai consorziati:

		<i>Diversi</i> <i>Acquisto prodotti da consorziati</i> <i>IVA a credito</i>	a	<i>Debiti v/ consorziato</i>		
--	--	---	---	------------------------------	--	--

Successivamente si procede alla vendita dei prodotti/servizi acquistati dai consorziati ai terzi, per cui si avrà:

		<i>Crediti v/ cliente terzo</i>	a	<i>Diversi</i> <i>Prodotti c/ vendita</i> <i>IVA a debito</i>		
--	--	---------------------------------	---	---	--	--

Si registra l'incasso dai clienti terzi:

		<i>Banca C/C</i>	a	<i>Crediti v/cliente terzo</i>		
--	--	------------------	---	--------------------------------	--	--

Per finire si pagano i prodotti/servizi acquistati dai consorziati e venduti a terzi:

		<i>Debiti v/ consorziato</i>	a	<i>Banca C/C</i>		
--	--	------------------------------	---	------------------	--	--

Il consorziato rileva, invece, il ricavo verso il consorzio per i prodotti/servizi venduti:

		<i>Crediti v/ consorzio</i>	a	<i>Diversi</i> <i>Prodotti c/ vendita</i> <i>IVA a debito</i>		
--	--	-----------------------------	---	---	--	--

Al momento dell'incasso:

		<i>Banca C/C</i>	a	<i>Crediti v/consorzio</i>		
--	--	------------------	---	----------------------------	--	--

Nell'ipotesi di **mandato con rappresentanza**, le rilevazioni contabili avranno natura puramente finanziaria. Più precisamente si procede con la rilevazione del credito verso i terzi acquirenti dei prodotti del consorzio, per cui:

		<i>Crediti v/cliente terzo</i>	a	<i>Debiti v/ consorziato</i>		
--	--	--------------------------------	---	------------------------------	--	--

Il consorzio incassa il dovuto dal cliente terzo:

	Banca C/C	a	Crediti v/cliente terzo	
--	-----------	---	-------------------------	--

Una volta effettuato l'incasso, ribalta i fondi al consorziato in relazione alla vendita dei suoi prodotti:

	Debiti v/ consorziato	a	Banca C/C	
--	-----------------------	---	-----------	--

LE REGISTRAZIONI DEI CONTRIBUTI RICHIESTI AI CONSORZIATI

Peculiarità dei consorzi, come già esposto in precedenza, è il versamento dei contributi a copertura dei costi⁸. A questo proposito, è possibile registrare i **contributi "ad importo fisso"** e/o **contributi "a conguaglio"**⁹. I primi vengono corrisposti alla società consortile in una o più soluzioni a prescindere dall'attività operativa del consorzio e, quindi, dal sostenimento dei costi. I contributi "a conguaglio" sono richiesti all'occorrenza, per la copertura dei costi o qualora il contributo "fisso" non sia sufficiente per la copertura dei costi del consorzio. Pertanto, è bene specificare che il contributo fisso non esclude la possibilità che il consorzio consegua la copertura dei costi residui mediante importi a conguaglio.

Potrebbe capitare che il consorzio richieda ad uno, o ad alcuni consorziati, i **contributi "specifici"** con riferimento ad un affare ben preciso, in cui uno o alcuni con-

sorziati sono stati i soli ad essere coinvolti. Per finire, l'erogazione dei contributi può avvenire mediante versamento di **denaro** in capo al consorzio o mediante **decurtazione del fatturato** che il consorzio ribalta sui consorziati¹⁰.

Detto ciò, nell'ipotesi in cui il consorziato elargisca i **contributi "ad importo fisso" in denaro** al consorzio, per tali contributi, trattandosi di esborsi in denaro che non trovano una contropartita in un servizio individuabile ed erogato dal consorzio al consorziato a cui viene richiesto, l'operazione **non sconta l'imposta indiretta**, poiché assente del presupposto oggettivo, bene/servizio trasferito dal consorzio al consorziato. Pertanto, nel caso in cui non sia dimostrabile l'esistenza di un rapporto di tipo sinallagmatico nel trasferimento del denaro dal consorziato al consorzio, per la copertura in quota parte delle spese generali, non si applica alcuna imposta indiretta.

Per cui si avrà:

	Crediti v/ consorziati	a	Ricavi per contributo da consorziati	
--	------------------------	---	--------------------------------------	--

8 Sulla natura dei contributi e sulle ipotesi di classificazione, si veda Marcello R., Lucido N. "I contributi nella società consortile: natura e trattamento contabile", in *questa Rivista*, 10, 2013, p. 70 ss.

9 Il contributo "a conguaglio" può essere considerato quale contributo "straordinario", poiché non determinato *ex ante*, nell'ordinaria gestione, ma a consuntivo. Sul concetto di contributo "straordinario", tra gli altri, Prosperi A., Rossi G, cit., p. 56 ss. In realtà il concetto di contributo di conguaglio, a nostro avviso, non può sposare il concetto di "straordinario" nel suo significato, così come indicato dallo OIC 12, in cui si specifica che trattasi di elementi, da riportare in Nota integrativa (art. 2427 co. 1 n. 13 c.c.), qualora l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo si dimostrino eccezionali sia per entità che per la loro incidenza sul risultato economico finale.

10 Si tratta di una prassi frequente nel rapporto tra consorzio (o società consortile) e consorziato ed è sicuramente riscontrabile nel caso in cui il consorzio operi in proprio nome ma per conto del consorziato. Il tutto verrà chiarito nel prosieguo del lavoro.

L'incasso del contributo comporta:

<i>Banca C/C</i>	<i>a</i>	<i>Crediti v/ consorziati</i>
------------------	----------	-------------------------------

Il consorziato a sua volta registra i contributi per la copertura dei costi generali sostenuti dal consorziato:

<i>Costi per contributi a consorzio</i>	<i>a</i>	<i>Debiti v/ consorzio</i>
---	----------	----------------------------

Al momento del pagamento del contributo:

<i>Debiti v/ consorzio</i>	<i>a</i>	<i>Banca C/C</i>
----------------------------	----------	------------------

Nelle ipotesi di **contributo "a conguaglio" o anche "specifico"**, qualora il consorzio operi secondo lo schema del **mandato senza rappresentanza**, la prassi e la giurisprudenza concordano nel ritenere che le prestazioni che sono rese o ottenute dai terzi da parte del consorzio, che agisce in nome proprio ma

per conto dei consorziati, quale soggetto autonomo, acquisendo diritti e divenendo titolare di negozi giuridici, rileva le fatture di acquisto che ribalta successivamente sui consorziati, con **applicazione dell'IVA** essendoci il presupposto oggettivo della prestazione ottenuta. Per cui avremo:

<i>Crediti v/ consorziati</i>	<i>a</i>	<i>Diversi</i> <i>Ricavi per ribaltamento costi al consorzio</i> <i>IVA a debito</i>
-------------------------------	----------	--

Al momento dell'incasso:

<i>Banca C/C</i>	<i>a</i>	<i>Crediti v/ consorziati</i>
------------------	----------	-------------------------------

Il consorziato dal canto suo rileva il costo del ribaltamento e successivamente il pagamento. Ne consegue:

<i>Diversi</i> <i>Costi per ribaltamento costi al consorzio</i> <i>IVA a credito</i>	<i>a</i>	<i>Debiti v/ consorzio</i>
--	----------	----------------------------

<i>Debiti v/ consorzio</i>	<i>a</i>	<i>Banca C/C</i>
----------------------------	----------	------------------

Si potrebbe, inoltre, verificare che il consorzio eroghi **direttamente** dei **servizi specifici** ai consorziati. In tal senso il consorzio registra il ricavo al pari di un qualunque altro servizio erogato ed il consorziato, dal canto suo, il costo. Alla base di tutto c'è sicuramente il fatto

che il consorzio con attività esterna svolge un'attività servendosi di un'organizzazione autonoma¹¹, in relazione alla quale oltre a offrire servizi di coordinamento ai consorziati, potrebbe vendere ai medesimi servizi *ad hoc*. Per cui il consorzio registra:

		<i>Crediti v/ consorziati</i>	<i>a</i>		<i>Diversi</i>				
					<i>Ricavi per servizi al consorziato</i>				
					<i>IVA a debito</i>				

Il consorziato dal canto suo registra:

		<i>Diversi</i>	<i>a</i>		<i>Debiti v/ consorzio</i>				
		<i>Costi per servizi da consorzio</i>							
		<i>IVA a credito</i>							

		<i>Debiti v/ consorzio</i>	<i>a</i>		<i>Banca C/C</i>				

IL RAPPORTO TRA CONSORZIO E CONSORZIATI E IL RIBALTAMENTO DEI COSTI

Il ribaltamento dei costi nei contratti consorziali rappresenta il principale problema su cui, ancor oggi, il contribuente e l'Agenzia delle Entrate si confrontano e scontrano.

Infatti, secondo le indicazioni fornite in più occasioni¹², l'Amministrazione finanziaria ritiene che qualora il consorzio operi con la formula del contratto di **mandato con rappresentanza**, agendo nella sfera fiscale del consorziato, non si pongono dubbi sull'**integrale ribaltamento dei ricavi e dei costi** relativi alla commessa, fermo restando, all'occorrenza, il recupero dei costi generali di struttura.

I dubbi sorgono, non tanto per l'Amministrazione finanziaria, ma per i contribuenti nell'ipotesi in cui, invece, il consorzio operi nella

sfera contrattuale del **mandato senza rappresentanza**. Nello specifico, la richiesta di ribaltamento integrale dei ricavi e dei costi che l'Amministrazione finanziaria vorrebbe anche in questa circostanza, non sempre viene ascoltata dal consorzio o dal consorziato.

È, infatti, sempre più frequente assistere a formule di ribaltamento dei costi e dei ricavi **non integrale**, mediante la decurtazione dell'importo della fattura che il consorziato emette nei confronti del consorzio. Il tutto giustificato da un processo compensativo rispetto alla quota dei costi generali sostenuti dal consorzio ma di competenza del consorziato.

Così facendo, però, sempre secondo l'Amministrazione finanziaria si pongono principalmente due problemi di natura fiscale. Il primo riguarda **l'imposizione ai fini IVA**, in quanto il consorzio detrae maggiore IVA, rispetto a quanto sarebbe stato se avesse ribaltato l'intero ammontare dei costi generali

¹¹ Il concetto viene approfondito nel prossimo paragrafo.

¹² In tal senso, tra le altre, ris. Agenzia Entrate 14.11.2002 n. 355.

sui consorziati. La seconda questione è quella relativa all'**inerenza del costo**, in quanto, agendo direttamente sui ricavi trasferiti in misura minore dal consorzio al consorziato, rispetto a quanto stabilito nel rapporto tra il consorzio e il terzo, non sempre il consorziato è in grado di giustificare l'inerenza dei costi che gli sono stati ribaltati parzialmente. Ad ogni buon conto, così come si dirà di seguito, il consorziato ha comunque, e all'occorrenza, l'onere di dimostrare l'inerenza dei costi ribaltati dal consorzio¹³ e qualora non si riuscisse a dimostrare ciò, ne consegue una ripresa dei costi da parte dell'Agenzia delle Entrate. Un ulteriore problema è afferente al fatto che non trasferendo l'intero fatturato, rispetto a quello prodotto verso i terzi, sempre secondo l'Amministrazione finanziaria, **il consorzio registra un maggior utile che andrebbe contro i presupposti della mutualità consortile**.

In definitiva, l'Amministrazione finanziaria ritiene che il consorzio dovrebbe ribaltare per intero sia i ricavi conseguiti che i costi sostenuti in nome proprio e per conto del consorziato e, eventualmente, procedere al ribaltamento dei costi generali sotto forma di contributo o tutt'al più, nel caso di servizi erogati al consorziato, anche se non correlati ad una specifica commessa, sotto forma di provvigione¹⁴.

Sulle questioni brevemente descritte, da anni è intervenuta la giurisprudenza che per controbattere a quanto asserito dall'Amministrazione finanziaria ha ritenuto neces-

sario soffermarsi su tre elementi, a nostro avviso, fondamentali e l'uno consequenziale all'altro, ovvero:

- l'autonomia e la responsabilità civile e fiscale delle obbligazioni assunte dal consorzio (o società consortile) e dal consorziato;
- il rapporto tra il consorzio (o società consortile) e il consorziato;
- il ribaltamento dei costi.

Cerchiamo di comprendere meglio.

Sulla prima questione, ovvero sulla **personalità civilistica del consorzio**, sono numerose le sentenze¹⁵ che ritengono che il consorzio e la società consortile agiscono in una propria sfera giuridica e fiscale e, pertanto, possono decidere, nello svolgimento della propria attività economica, se perseguire il mero carattere mutualistico ovvero operare anche in funzione del conseguimento di un lucro¹⁶. Il consorzio e, a maggior ragione la società consortile, sono, infatti, dotate di **un'autonomia organizzativa e gestionale**, con cui perseguono lo scopo sociale¹⁷. Per il fatto che i consorzi e le società consortili possano conseguire un utile (finalità di lucro), non viene comunque meno il carattere mutualistico dell'attività economica. A questo proposito, si parla di uno scopo mutualistico a più "gradazioni"¹⁸, che trova un limite, con riferimento alla ripartizione degli utili tra i consorziati, nell'art. 4 della L. 240/81 e nell'art. 18 comma 2 della L. 317/91. In buona sostanza, è indispensabile che il **lucro** prodotto sia di tipo **"oggettivo"**, ovvero a servizio del consorzio e

13 In tal senso, tra le altre, Cass. 28.10.2009 n. 22790, in *Sistema Integrato Eutekne* e commentata da Poggiani F.G. "Deducibili per le consorziate solo le spese sostenute ed inerenti", *Corr. Trib.*, 2009, p. 3947 ss.; conf. Cass. 9.12.2013 n. 27458.

14 In tal senso, rispondendo il contratto consortile al mandato senza rappresentanza, all'art. 13 co. 2 del DPR 633/72 viene stabilito che: "[...]; per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza, di cui al terzo periodo del terzo comma dell'articolo. 3, rispettivamente dal prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione".

15 Tra le tante ricordiamo Cass. SS.UU. 14.6.2016 n. 12190, in *Sistema Integrato Eutekne*, con commento di Borgoglio A. "Riaddebito di costi e ricavi legato alla gestione delle commesse dal consorzio", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.6.2016; Cass. 14.06.2016 n. 12191, n. 12192, n. 12193 e n. 12194; Cass. 28.10.2016 n. 21860; Cass. 3.11.2016 n. 22210; Cass. 4.11.2016 n. 22435; Cass. 30.11.2016 n. 24380; e Cass. 6.10.2017 n. 23358 *ivi*.

16 Di parere contrario alcune sentenze precedenti al 2016, ovvero Cass. 17.6.2011 n. 13293, in *Sistema Integrato Eutekne*, con cui si ribadisce che il consorzio non può trarre alcun vantaggio e svantaggio economico per sé. Si tratta di una sentenza che ad oggi si può ritenere superata.

17 Tra le altre, si veda Cass. 27.11.2003 n. 18113, in *Sistema Integrato Eutekne*.

18 Seppur parlando di cooperative, Cass. 8.9.1999 n. 9513, in *Sistema Integrato Eutekne*, parla di "gradazioni" che vanno dalla mutualità pura ad una mutualità spuria.



dell'attività mutualistica e non di tipo "soggettivo"¹⁹ e, quindi, a mero vantaggio dei soli soci (nel caso specifico consorziati)²⁰.

In quest'ottica i consorzi, meglio se parliamo di società consortili, sono considerati soggetti autonomi, ossia un centro di imputazione rispetto ai consorziati, per i quali i "presupposti consortili" possono condizionare ed essere condizionanti, a seconda della forma societaria adottata²¹. Per quanto, così come riportato nella sentenza della Cass. 27.11.2003 n. 18113, le eventuali influenze mutualistiche non possono comunque andare a snaturare i principi che regolano le forme societarie prescelte.

La soggettività civilistica e fiscale, l'autonomia organizzativa e la responsabilità nelle obbligazioni dei consorzi (o società consortili) e dei consorziati, ci introduce al secondo aspetto che andremo a trattare, ovvero il **rapporto tra consorzio e consorziato**.

Entrando nello specifico, la Cass. 7.12.2018 n. 31709, richiamando le precedenti copiose sentenze²² ed entrando nel merito, ribadisce che il rapporto tra il consorzio ed i consorziati è riscontrabile dallo statuto e dai regolamenti, nei quali si chiariscono le modalità operative con cui i soci si relazionano tra loro, in prima istanza, e con i terzi, in seconda battuta. Il merito di cui parla la Cassazione è relativo all'importanza e alla necessità di un'attenta lettura dello statuto e del regolamento della società consortile, in cui si stabiliscono i criteri di assegnazione e di partecipazione dei consorziati alle commesse. In tal senso, la sentenza della Cassazione ribadisce che "*costituisce questione di merito l'accertamento dei rapporti intercorsi tra società consortile e società consorziata nella assegnazione dei*

lavori ai singoli consorziati e nella esecuzione delle commesse".

In altri termini, entrando nel merito del patto mutualistico e indagando i patti consortili, è facile comprendere la modalità operativa del consorzio e se è stato stabilito che il medesimo può operare in via autonoma utilizzando anche i propri fattori produttivi senza il supporto delle consorziate. Il tutto in relazione a quanto sopra descritto, parlando di autonomia fiscale e giuridica²³. Dallo statuto e dai regolamenti dovrebbe essere possibile comprendere, all'interno del consorzio, "come" si procederà per l'assegnazione dei lavori, "quali" sono le competenze richieste ai consorziati per la partecipazione ai lavori, nonché il trattamento di natura economica, in termini di ribaltamento dei ricavi, dei costi e di eventuali provvigioni richieste dal consorzio, richiamando, in quest'ultima circostanza, la possibilità prevista nel contratto di mandato senza rappresentanza.

La chiarezza dei rapporti tra il consorzio (o società consortile) e i consorziati offre risposte ai numerosi dubbi sulla questione di natura fiscale, con esplicito riferimento al ribaltamento dei costi. E questo è il motivo per cui, come riportato anche nella suddetta sentenza di Cass. n. 31709/2018²⁴, occorre circoscrivere la "*natura delle operazioni o servizi rispettivamente espletati dalla società consortile o dalle consorziate, ed al rapporto sottostante all'assegnazione dei servizi alle consorziate*".

A tal proposito, il primo passaggio obbligato è comprendere, da statuto e/o regolamento, la posizione del consorzio e se il medesimo abbia un ruolo di **puro coordinamento nei lavori** dei consorziati, oppure possa ritagliarsi spazi,

19 In Venegoni A. "Ribaltamento dei costi e dei ricavi tra consorzi e società consorziate – Consorzi – La finalità mutualistica dei consorzi non è incompatibile con il fine di lucro ma il trattamento fiscale dipende dalla situazione di fatto", *Riv. giur. trib.*, 1, 2017; Giovannini A. "Impresa commerciale e lucro nelle imposte", *ivi*, 5, 2012.

20 Sulla necessità di valutare comunque una prevalenza della parte mutualistica si veda, tra gli altri, Spolidoro M. "Le società consortili", Milano, 1984, p. 130.

21 In questa circostanza il riferimento è indubbiamente più evidente per le società consortili.

22 Vedi nota 15.

23 La Suprema Corte, nel corso degli anni, ha accettato o respinto i numerosi ricorsi avviati dall'Amministrazione finanziaria e dal contribuente, nel momento in cui era evidente una scarsa attenzione sulla necessità di stabilire, prima di tutto, il "cosa" deve essere fatto e il "chi" lo deve fare.

24 Si tratta di una delle tante sentenze sorelle che nel periodo 2018 si sono susseguite nella specifica questione dell'attività economica dei consorzi. Sul punto si rinvia anche alla sentenza di Cass. 7.12.2018 n. 31710.

più o meno ampi, in cui svolgere direttamente la propria attività economica. Pertanto, nella prima circostanza, il consorzio o la società consortile, agendo da mero collettore tra le attività dei consorziati e dei terzi, opera, in un certo qual modo, nella sfera fiscale del consorzio a cui deve ribaltare integralmente i ricavi ed i costi. Di ciò ne è convinta non solo l'Amministrazione finanziaria, ma anche la giurisprudenza. Ne sono un esempio, i consorzi che realizzano opere in appalto oppure che operano sotto forma di ATI²⁵.

Diversa è la condizione in cui il consorzio operi attivamente e quindi eserciti la propria attività in prima linea o in affiancamento ai consorziati. Nella prima circostanza, ovvero nel caso in cui, per alcuni lavori il consorzio non si avvale del supporto dei consorziati, non è necessario che si proceda ad alcun ribaltamento dei costi sostenuti dall'organismo consortile. Non bisogna, infatti, dimenticare che il consorzio può essere un autonomo centro di interesse, dotato quindi di una propria soggettività fiscale. Qualora, invece, l'ente consortile operi a supporto dei consorziati, prima di procedere al ribaltamento, in più occasioni, la Cassazione²⁶ ha sottolineato la necessità di verificare concretamente quanto riportato nello statuto e nei regolamenti in merito allo svolgimento dei lavori. Infatti, nel caso in cui una consorziata per vari motivi venga esclusa dai lavori, non potrà essere chiamata a coprire i costi, neanche di struttura, per quelle commesse in cui non ha ricevuto alcun

beneficio in termini di ricavi²⁷. A supporto di quanto affermato, ci viene incontro la stessa Agenzia delle Entrate con la circ. 8.5.2009 n. 23, in cui si ribadisce la necessità che "i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse".

Differente è l'ipotesi in cui il **consorzio opera attivamente alla realizzazione della commessa**. A tal riguardo, in contrasto a quanto richiesto dall'Amministrazione finanziaria, la giurisprudenza ritiene che il ribaltamento dei costi vada eseguito innanzitutto coinvolgendo i soli consorziati che hanno partecipato alla realizzazione della commessa e, in seconda battuta, che il ribaltamento dei costi possa eventualmente aversi come decurtazione di un *quantum* (spesso una percentuale) dalla fattura che il consorzio emette a favore del consorzio rispetto al valore fatturato dal consorzio al terzo. Nello specifico la Cassazione a Sezioni Unite²⁸ si è espressa favorevolmente sull'eventuale differenza tra quanto fatturato dal consorzio al consorzio e quanto dal consorzio al terzo, purché il consorzio sia in grado di provare che la predetta **differenza** sia riconducibile a:

- costi di spesa generali ribaltati dal consorzio pro-quota in occasione di lavori eseguiti;
- costi per servizi specifici eseguiti dal consorzio a vantaggio del consorzio;
- provvigioni dovute nell'ambito del contratto di mandato, purché le provvigioni, non imponibili ai fini IVA, siano chiara-

25 Tra le ultime sentenze che ribadiscono il concetto che nei consorzi con attività esterna che esercitano la propria attività di mero coordinamento è necessario ribaltare i ricavi ed i costi per intero, Cass. 4.10.2018 n. 24320 e Cass. 28.12.2018 n. 33596, in *Sistema Integrato Eutekne*.

26 In particolare con Cass. n. 22435/2016, cit.

27 Oltre alle sentenze sopra citate, ricordiamo tra le più recenti Cass. 7.12.2018 n. 31711, in *Sistema Integrato Eutekne*, in cui chiaramente si rigetta il ricorso dell'Amministrazione finanziaria che avrebbe voluto attribuire una quota parte dei costi anche al consorzio che non aveva partecipato alla realizzazione della commessa, avallando quanto già precisato in tal senso dalla C.T. Reg. Piemonte 3.5.2010 n. 42/24/10.

28 A dirimere la questione ci ha pensato la Cassazione a Sezioni Unite le cui sentenze del 14.6.2016 n. 12190, n. 2191, n. 12193 e 12194, cit., così recitano: "Con riferimento all'eventuale differenza tra quanto fatturato dal consorzio al terzo committente e quanto fatturato dal consorzio al consorzio, possono enuclearsi le seguenti evenienze: a) differenza costituita dal costo delle spese di gestione generali ripartito tra i singoli consorziati e addebitato al consorzio in occasione della commissione dei lavori; b) differenza costituita dal costo di specifici servizi forniti dal consorzio al consorzio in relazione ai lavori che questo è deputato a svolgere; c) differenza costituita dalle provvigioni dovute dal consorzio (mandante) al consorzio (mandatario senza rappresentanza), escluse dall'imponibile IVA (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13; d) differenza costituita dal costo e dagli utili per ulteriori servizi forniti solo dal consorzio, quale soggetto imprenditoriale, in favore del terzo committente, in relazione ai lavori posti in essere dal consorzio a seguito della commessa in suo favore".



mente contemplate nei patti consortili;

- costi o utili per servizi resi dal consorzio, nella sua attività imprenditoriale, a favore di un terzo per lavori posti in essere dal consorzio.

È naturale che, nelle prime due circostanze sarà cura del consorzio dimostrare l'inerenza dei costi ribaltati dal consorzio, così come nella terza e quarta ipotesi spetta sempre al consorzio provare che le provvigioni erano state pattuite e i servizi resi dal consorzio al terzo siano reali e certi.

Si è comunque concordi che nel principio del ribaltamento, occorre che i **processi di rifatturazione vengano eseguiti con applicazione dell'IVA uguale all'operazione sottostante**²⁹. Con riferimento al **principio dell'inerenza e della deducibilità dei costi**, la Cassazione si è espressa evidenziando che le operazioni inerenti sono quelle che generano costi riconducibili all'attività economica del consorzio, anche se si tratta di costi riferibili ad iniziative future o comunque in un'ottica programmatica (Cass. 31.5.2018 n. 13882). La deducibilità così trattata produce effetti sia in relazione alle imposte indirette e sia con riferimento alle imposte dirette³⁰. A ciò si aggiunga che **la deducibilità**, secondo la Cass. 27.3.2019 n. 8506, deve essere indagata non tanto sotto un aspetto quantitativo, quanto piuttosto **qualitativo-utilitaristico**. La Suprema Corte è intervenuta in risposta alle istanze della C.T. Prov. di Matera ripresa dalla C.T. Basilicata 5.12.2011 n. 234/1/11 la quale asseriva che, in assenza di un rapporto costi-benefici, il calcolo forfettario non giustifica la certezza della spesa, da cui la non possibile deducibilità. A questo proposito la giurisprudenza, invece, ha chiarito che il "*comportamento antieconomico*" non è sufficiente per giustificare la coerenza del costo all'attività economica del consorzio. Necessita infatti, sempre in un contesto contrattuale, verificare non tanto il *quantum* richiesto e pagato per determina-

ti servizi, quanto **la funzionalità e l'utilità**³¹ **del costo all'attività del consorzio**, tale da poter avallare la sua deducibilità.

Pertanto, la trasparenza sulla modalità operativa del consorzio e sul criterio impiegato nella fase di ribaltamento, facilita anche l'analisi sulla deducibilità dei costi, avviando a tutte quelle circostanze che potrebbero ingenerare confusione sull'occultamento dei ricavi da parte del consorzio e maggiore deducibilità dei costi da parte del consorzio.

CONCLUSIONI

Alla luce di quanto sinora esposto, è chiaro che i passaggi che permettono di dirimere la questione relativa alla tecnica del ribaltamento dei costi con specifico riferimento alla differenza del fatturato tra consorzio e consorzio rispetto a quello tra consorzio e terzo, sono sostanzialmente tre:

1. analizzare il carattere di **autonomia civilistica e fiscale del consorzio rispetto ai consorziati**, per comprendere se il consorzio svolge una mera attività di coordinazione o anche un'attività di tipo economico. Ne deriva la possibilità che **carattere mutualistico e scopo di lucro coesistano** con le dovute limitazioni;
2. analizzare il **rapporto tra consorzio o società consortile e consorzio** nello svolgimento dell'attività economica, avendo chiarito il tipo di autonomia con cui il consorzio opera (punto 1). Il che stimola ad un approfondimento sull'entità e le modalità di assegnazione dei lavori ai consorziati;
3. analizzare le **ipotesi in cui è possibile effettuare il ribaltamento**, che rifacendosi alla modalità di svolgimento del lavoro (punto 2), chiarisce quali siano i consorziati ad essere coinvolti nella fase di ribaltamento. A quest'ultimo proposito è stata accettata dalla giurisprudenza la tecnica

29 Ris. Agenzia Entrate 23.7.2007 n. 176.

30 Cass. 27.9.2018 n. 23278.

31 Nella sentenza si parla addirittura di utilità potenziale.

dello **scorporo sul fatturato del consorzio sul consorzio**;

4. analizzare la **deducibilità dei costi ribaltati**, nel rispetto di un'analisi non tanto quantitativa ma piuttosto funzionalistica-utilitaristica rispetto all'attività economica del consorzio a cui sono stati assegnati i lavori (punto 3).

In definitiva, un chiarimento dei predetti passaggi potrebbe fugare da qualunque dubbio sia in merito alla correttezza nella tecnica di ribaltamento dei costi che alla loro deducibilità. Di ciò ne è convinta anche la giurisprudenza tributaria con le molteplici sentenze delle Commissioni Provinciali e Regionali, in particolare del Piemonte³². Del resto, la stessa Agenzia delle Entrate, che invece risulta sostanzialmente contraria alla suddetta tecnica del ribaltamento, nella ris. 7.12.2001 n. 203,

stabilisce che *"per determinare i corrispettivi da fatturare ai soci occorre conoscere l'ammontare totale dei costi sostenuti per le prestazioni rese ai soci e, quindi, anche la quota di costi generali di pertinenza [...] corrispettivi in qualsiasi forma"*. Quindi, chiariti l'ammontare dei costi sostenuti per prestazioni rese e la quota dei costi generali da ribaltare, qualsiasi forma di corrispettivi può essere accettata, anche se la medesima viene richiesta sotto forma di minor fatturato da parte del consorzio sul consorzio; sempre che il consorzio riesca a dimostrare che la mancata fatturazione non è un occultamento di ricavi, ma è riferibile all'effettivo sostenimento di costi da parte del consorzio in nome e per conto del consorzio e sempre che si rispetti la *"condizione che i corrispettivi [...] non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse"*³³.

32 Tra le sentenze, C.T. Reg. Piemonte 29.7.2010 n. 49, richiamata da Cass. 24380/2016, cit. e C.T. Reg. Piemonte 3.5.2010 n. 41, richiamata da Cass. 31709/2018, cit.

33 Ris. Agenzia Entrate 23/2009.