

BILANCIO
&
REVISIONE

a cura di
Ermando **BOZZA**

/ Bilancio

04

I CONTRIBUTI NELLA SOCIETÀ CONSORTILE: NATURA E TRATTAMENTO CONTABILE

4. Bilancio



La forma giuridica della società consortile fu introdotta dalla L. 377/1976 e nonostante siano oramai passati tanti anni, allo stato attuale, sono ancora molte le difficoltà oggettive che si riscontrano nell'interpretazione delle norme giuridiche che regolano l'attività del suddetto istituto. Tra le disposizioni indicate nell'art. 2615-ter c.c. vi è anche la possibilità che "l'atto costitutivo può stabilire l'obbligo dei soci di versare contributi in denaro" per la copertura dei costi di gestione. L'iscrizione in bilancio del contributo previsto dall'atto costitutivo rappresenta l'elemento principale del presente lavoro. Infatti, partendo dal presupposto che il contributo erogato dai consorziati debba essere considerato un corrispettivo, si ritiene di poterlo iscrivere nella voce A1) del Conto economico.

/ Raffaele MARCELLO*

/ Nicola LUCIDO **

La società consortile rappresenta una particolare forma giuridica di aggregazione d'impresa¹, introdotta dalla L. 10.5.1976 n. 377. L'art. 2615-ter c.c. recita come segue: "Le società previste nei capi III e seguenti del Titolo V (2291) possono assumere come oggetto sociale gli scopi indicati nell'articolo 2602. In tal caso l'atto costitutivo può stabilire l'obbligo dei soci di versare contributi in denaro". Il richiamo alle società commerciali² e all'oggetto sociale indicato per i consorzi, fa sì che la società consortile possa

essere definita come un organismo associativo, in cui occorre ricercare la giusta combinazione tra la normativa ed i meccanismi operativi che regolano le società lucrative e quelli che caratterizzano le società con finalità mutualistiche³.

A quest'ultimo proposito, sono ancora molte le difficoltà oggettive connesse all'interpretazione dell'art. 2615-ter c.c., che non chiarisce nel dettaglio i confini normativi che distinguono il funzionamento delle società consortili rispetto a quelle commerciali.

* Docente di Economia dei Gruppi e delle Concentrazioni Aziendali nell'Università "G. d'Annunzio" Chieti-Pescara – Docente di Economia Aziendale nell'Università Federico II, Napoli – Componente del direttivo dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Dottore Commercialista e Revisore Legale.

** Docente di Strategie Aziendali, Facoltà di Scienze della Formazione nell'Università "G. d'Annunzio" Chieti-Pescara – Dottore Commercialista e Revisore Legale.

Il contributo è frutto del lavoro congiunto dei due autori. Tuttavia, a Raffaele Marcello sono attribuiti i § 3 e 5 e a Nicola Lucido sono attribuiti i § 2 e 4. La premessa e i commenti conclusivi sono di entrambi gli autori.

1 Alle quali si ricorre nei casi in cui il raggiungimento dello scopo consortile richiede una struttura più stabile e meglio organizzata.
2 Con riferimento alla società cooperativa, per quanto l'art. 2615-ter c.c. faccia esplicito riferimento al Titolo V, la dottrina è ormai concorde nel ritenere tale forma giuridica compatibile con la società consortile. In tal senso, anche la giurisprudenza ha espresso parere favorevole: Consiglio di Stato, Il sezione, parere 25.10.1978 n. 645, *Vita Notarile*, 1979, p. 247.
3 A tal proposito, tra le numerose pronunce si ricorda: Cass. 27.11.2003 n. 18113, in *Banca Dati Eutekne*.

Per quanto, secondo alcuni la società consortile è, prima di ogni altra cosa, un consorzio con una veste giuridica societaria di tipo commerciale⁴ e da ciò deriva la "prevalenza" della normativa consortile su quella societaria.

Una seconda corrente di pensiero sostiene⁵, invece, il contrario. Pertanto, in presenza di questioni da dirimere, la normativa delle società commerciali deve essere preferita rispetto a quella sui consorzi, purché si preservi in ogni caso il principio mutualistico dell'ente consortile⁶.

Rappresenta un esempio di quanto appena esposto la deroga, rispetto alle società commerciali, che il legislatore ha inteso introdurre al secondo comma dell'art. 2615-ter c.c., dove si legge che *"l'atto costitutivo può stabilire l'obbligo dei soci di versare contributi in denaro"*, garantendo in tal modo il pareggio di bilancio, che rappresenta una delle condizioni fondamentali per il raggiungimento dello scopo mutualistico⁷.

L'obiettivo del presente lavoro è, appunto, quello di offrire una peculiare lettura della **natura contabile della voce "Contributo in denaro"**, da cui deriva l'opportunità della sua classificazione nella **voce A1) del Conto Economico**, "Ricavi delle vendite e delle prestazioni", anziché nella voce A5), *"Altri ricavi come contributi in c/esercizio"*.

L'ipotesi di partenza è che, ad avviso di chi

scrive, i contributi elargiti dai soci sono la diretta conseguenza dell'attività economica tipica dell'istituto consortile, espletata a favore dei soci, sui quali ricadono gli effetti economici (ricavi e costi) dell'attività stessa.

L'ATTIVITÀ ECONOMICA, L'OGGETTO ED IL FINE DELLE SOCIETÀ CONSORTILI

L'attività economica delle società consortili è funzionale non tanto all'impresa medesima, quanto piuttosto alle imprese socie. Con ciò si vuol intendere che la società consortile, operando con una struttura giuridica *ad hoc*, deve essere di supporto alla gestione sociale delle imprese socie, senza sostituirsi ad essa⁸.

Per quanto attiene l'"oggetto", esso identifica il presupposto che traduce la mera gestione aziendale delle società consortili in benefici-vantaggi di natura economica e sociale per i soci⁹. In altri termini, essendo la società consortile un organismo giuridico strumentale e non avendo essa finalità di lucro, i **benefici-vantaggi economici e sociali ricadranno sulle imprese socie**.

In ordine alla tipologia di vantaggi per i soci,

4 Si veda, tra gli altri, Cottino G., Sarale M., Weigmann R. "Società di persone e consorzi, in Trattato di diritto commerciale", diretto da Cottino G., vol. III, Cedam, Padova 2004, p. 446 e ss..

5 Su cui, tra molti, Stuffer B.F. "Obblighi e contribuzione nei consorzi e nelle società consortili: profili societari e fallimentari", *Il dir. fall.*, 6, 2004, p. 1283 e ss.; Borgioli A. "Consorzi e società consortili", Giuffrè, Milano, 1985, p. 160; Propersi A., Rossi G. "I consorzi", ed. Il Sole-24 Ore, Milano, 2010, p. 56-57; Volpe Putzolu G. "I consorzi per il coordinamento della produzione o degli scambi", in AA.VV. "Trattato di diritto commerciale" a cura di Galgano F., Cedam, Padova, 1981, p. 426 e ss.; Trib. Milano 12.5.1984, *Le Società*, 1984, p. 1239; Trib. Catania 17.5.1990, *Giur. Comm.*, 1991, II, p. 309.

6 In merito il riferimento è a Taurini S., Zorzi D. "La contribuzione dei soci di una società consortile", *Le Società*, 11, 2005, p. 400; Bonavera E.E. "Disciplina applicabile alle società consortili a r.l., commento alla richiamata sentenza della Corte di Cassazione, Sez. I, n. 18113 del 27 novembre 2003", *Le Società*, 6, 2004, p. 717 e ss.; Gatti I. "Scopo consortile e limiti all'inderogabilità della disciplina societaria", *Notariato*, 6, 2004, p. 599 e ss..

7 Sulla questione, tra le numerose sentenze, quella già ricordata della Cass. n. 18113/2003 asserisce che *"In materia di società consortile costituita secondo il tipo di società di capitali, la causa consortile giustifica la deroga delle norme che disciplinano il tipo di società di capitali scelto, salva la inderogabilità delle norme che fissano le regole fondamentali del tipo, tra queste di quella recata dall'art. 2472, primo comma, c.c. in virtù del quale nella Srl, per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio"*.

8 Allorché gli studi di stampo strategico prendono in considerazione anche il risvolto sociale che il legame interaziendale esercita sulle organizzazioni coinvolte, prende forma la prospettiva teorica dell'*embeddedness*. Cfr. Granovetter M. "Economic action and social structure: the problem of embeddedness", *American Journal of Sociology*, vol. 91, 3, 1985, p. 481.

9 Tale principio è stato precisato anche da Cass. 16.7.1979 n. 4130, *Giur. Comm.*, 1980, p. 179, e ribadito dal Trib. Milano 12.5.1984, cit.. Ed ecco che la società consortile può supportare e gestire una parte del ciclo operativo del socio, ma non l'intero ciclo economico. In argomento, si consulti, inoltre Bassi V. "Consorzi con attività interna ed esterna: profili di IVA", *il fisco*, 43, 2001.

essi possono essere definiti come “*interni*”, se sono riconducibili al miglioramento dell'organizzazione e della gestione dell'impresa associata, mediante un processo di esternalizzazione di determinati processi, e/o “*esterni*” se si considerano anche i benefici, ad esempio, di un miglioramento della posizione competitiva e/o strategica¹⁰.

Un'ulteriore distinzione può essere fatta tra vantaggi “*diretti*” ed “*indiretti*”.

I primi sono sovente di natura economico-finanziaria, e sono intesi come incremento dei ricavi correlati, ad esempio, ad un particolare appalto, ovvero come riduzione dei costi in seguito al conseguimento di economie di scala e di scopo. I vantaggi indiretti sono, invece, riconducibili ai benefici di natura non meramente economico-finanziaria, quali, ad esempio, il ritorno di immagine a seguito dello sviluppo di un marchio di filiera, le sinergie derivanti da “*alleanze strategiche*” tra imprese che svolgono spesso attività differenti tra di loro¹¹, ecc..

Ciò posto, non resta che descrivere brevemente il fine della società consortile, che è sicuramente di tipo mutualistico e si realizza nel momento in cui viene garantito ai soci un vantaggio di tipo economico interno e/o esterno, diretto e/o indiretto. L'eventuale “*lucro*” conseguito dalla società consortile deve comunque assumere **carattere accessorio, strumentale**, quindi, al fine principale, che è quello mutualistico¹².

LA DEROGA PREVISTA DALL'ART. 2615-TER C.C. PER LE SOCIETÀ CONSORTILI: NATURA DEL CONTRIBUTO IN DENARO

L'esercizio della deroga¹³, così come indicato nell'art. 2615-ter co. 2 c.c. richiede, come *condicio sine qua non*, che l'atto costitutivo riporti la **clausola¹⁴ in base alla quale i soci possono essere chiamati a versare dei contributi in denaro¹⁵**, ovvero la clausola con cui è rimessa agli amministratori o all'assemblea la facoltà di indicare il limite quantitativo e le modalità di versamento degli stessi¹⁶. In quest'ultima circostanza, la discrezionalità trova un limite nel valore delle perdite di bilancio accertate, ovvero negli effettivi costi imputati al bilancio di periodo¹⁷. La prima formula non esclude la seconda, che meglio risponde alle effettive esigenze della società consortile¹⁸.

A ciò si aggiunga che lo statuto dovrebbe indicare anche la modalità, quindi il **criterio**, sulla base del quale equidistribuire¹⁹ il carico finanziario (contributo) tra i vari soci-consorzati²⁰. I criteri possono essere:

- A. **l'effettivo utilizzo**, da parte dell'associato, dei servizi prodotti dall'impresa consortile;
- B. **l'attribuzione in parti uguali**;

10 Propersi A., Rossi G., I consorzi, cit. p. 16 e ss..

11 Sul tema delle alleanze cfr., Lizza F. “L'economia del G.E.I.E. Profili di strategia, normativi ed informativi”, Giuffrè, Milano, 1997; Bastia P. “Gli accordi tra imprese”, Clueb, Bologna, 1990; D'amico L. “L'economia delle imprese associative”, Giappichelli, Torino, 1996.

12 Sul punto Cottino G. “Diritto commerciale”, Cedam, Padova, 1987, p. 67.

13 Spunti in materia sono offerti da Casale F. “Clausola compromissoria e contributi in denaro nelle società consortili”, *Le Società*, 2, 2002, p. 232 e ss..

14 Cass. 4.1.2005 n. 122, in *Banca Dati Eutekne*.

15 Di contributo, se non specificatamente rivolto alle società consortili, si parla anche negli artt. 2603 co. 2 e 2614 c.c., entrambi con riferimento ai consorzi tra imprese.

16 La mancanza di indicazioni in merito, nell'atto costitutivo, non può essere sostituita dai patti parasociali. È quanto stabilito da varie sentenze, da ultimo quella del Trib. Roma 13.3.2012, in *Banca Dati Eutekne*.

17 In giurisprudenza tale possibilità vale per Cass. n. 122/2005, cit..

18 Sulla legittimità dei contributi richiesti ai soci dietro delibera del CdA, si è espresso il Tribunale di Monza con la sentenza del 23 febbraio 2001. Si veda al riguardo, Casale F., cit., p. 225 e ss..

19 La equidistribuzione del costo chiama in causa il concetto del ribaltamento, in relazione al quale gli effetti economici e finanziari sopportati dalla società consortile sono ricondotti nella sfera reddituale e monetaria del socio.

20 Sull'inquadramento della fattispecie si rinvia a Volpe Putzolu G. “Società Consortile”, in “Dizionari del Diritto Privato, 3, Diritto Commerciale e Industriale”, a cura di Irti N., Giuffrè, Milano, 1981, pp. 828 e ss.

C. la **quota di partecipazione** dei soci al patrimonio della società consortile²¹.

È comunque utile chiarire che, qualunque sia la modalità prescelta per la richiesta del contributo, esso non comporta, per gli associati, l'assunzione automatica della responsabilità illimitata nei confronti dei terzi, sempreché la società consortile non sia organizzata secondo una forma giuridica che la preveda (ad esempio società di persone)²². Prima di procedere, è doveroso evidenziare che il termine "contributi in denaro", così come indicato dal legislatore, è considerato improprio²³. Sarebbe stato, infatti, più corretto, da parte del legislatore, utilizzare in luogo dell'espressione "contributi in denaro", il termine "**quote in denaro**", in quanto trattasi, in sostanza, di versamenti in denaro in c/reintegro dei costi di gestione, che i soci versano con la finalità del conseguimento del pareggio di bilancio, ovvero della "neutralità economica", senza che ciò sovverta i fondamenti giuridici della società commerciale di riferimento.

Il **contributo** richiesto a ciascun associato **può essere stabilito a priori** dallo statuto, cosiddetto "**fisso annuale**" ed erogato in una o più soluzioni, a prescindere dall'attività futura della società consortile. È anche "**di conguaglio**", qualora lo stesso sia richiesto all'occorrenza per la copertura dei costi totali, od anche come differenza tra il contributo "**fisso**" versato dai soci ed i costi non ancora coperti, ma comunque sostenuti nel periodo amministrativo di riferimento. Pertanto, è bene sottolineare che qualora nello statuto fosse previsto un "contributo fisso", non è preclusa la possibilità di richiedere un ulteriore contributo "**di conguaglio**"

per la copertura totale dei costi.

Il termine "**di conguaglio**" nella prassi viene spesso surrogato con il termine "**straordinario**". A nostro avviso, **è bene tenere distinti i due concetti**, onde evitare di confondere la natura del contributo "**di conguaglio**" con quella del contributo "**straordinario**".

Del resto, richiamando il principio contabile internazionale n. 8²⁴, paragrafo 3, i valori sono qualificati come straordinari quando: "*derivano da eventi e da operazioni distinti dall'attività ordinaria e che, pertanto, non si ritiene ricorrano frequentemente e regolarmente*". Si aggiunga che, il Principio contabile nazionale n. 12 "*Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi*" intende rifarsi, invece, alla Relazione ministeriale al DLgs. 127/1991, secondo la quale l'aggettivo straordinario, riferito a proventi ed oneri, non allude all'eccezionalità o anormalità dell'evento, bensì all'estraneità della fonte del provento e dell'onere all'attività ordinaria.

Alla luce di ciò, è evidente che il contributo "**di conguaglio**" versato dai soci non presenti nessuno dei suddetti requisiti. Esso, infatti, manca del carattere della "**eccezionalità**", in considerazione del fatto che detti contributi vengono solitamente richiesti in ogni esercizio amministrativo, del requisito afferente la "**frequenza**", poiché i contributi sono versati con una certa cadenza, seppur con tempi e modalità differenti, e soprattutto non attengono ad operazioni di gestione extra-corrente (o non caratteristica), in quanto il contributo presenta carattere "**ordinario**", dal momento che "**ordinari**" sono i costi per la cui copertura esso è stato utilizzato. I costi a cui dare copertura sono sia i costi di

21 Per noi la prima rappresenta la migliore metodologia di equidistribuzione del carico finanziario del contributo.

22 De Angelis L. "I soci di S.r.l. consortile mantengono la responsabilità limitata, Commento alla sentenza del Tribunale di Alba del 5 giugno 1997", *Le Società*, 10, 1997, p. 1181 e ss.. Sull'argomento, tra le sentenze che hanno ribadito la responsabilità limitata dei soci anche in presenza di contributi erogati: Cass. n. 18113/ 2003 e Cass. n. 122/2005, cit., Trib. Milano, Sez. VIII, 17.11.2005, *Corr. Merito*, 2006, 3, p. 288; Trib. Napoli ordinanza 1.7.2004, *Giur. Comm.*, 2006, II, p. 1181.

23 Dal momento che il problema della formazione del patrimonio consortile iniziale è superato con l'obbligo del conferimento, è chiaro che l'art. 2615-ter co. 2 c.c. si riferisce solo ai contributi successivi, quelli cioè che l'atto costitutivo può prevedere in aggiunta al conferimento. Cfr. Marasà G. "Consorzi e società consortili", UTET, Torino, 1990, p. 116; Marasà G. "Contributi in denaro nelle società consortili e autonomia statutaria", *Le Società*, 8-9, 2012, p. 912.

24 IAS n. 8 – Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili, errori.

commessa, che quelli generali di struttura. La richiesta dei contributi ai soci ha come finalità²⁵:

- A. la formazione del capitale sociale (fondo consortile)²⁶ in sede di costituzione per la realizzazione del patrimonio iniziale, ovvero per la copertura di perdite rilevate in sede di approvazione del bilancio;
- B. la copertura dei costi di esercizio in corso d'anno, al fine di scongiurare il formarsi di risultati economici negativi.

Nel primo caso si parla di **"contributi in conto capitale"**, che confluiscono nel netto patrimoniale. Il concetto di contributo in c/capitale, inteso come versamento in denaro da parte dei soci, assume un significato differente rispetto al **"contributo in c/capitale"** riportato nei principi contabili nazionali (OIC n. 16 in materia di immobilizzazioni materiali) e nei principi contabili internazionali (IAS n. 20), con cui spesso si fa riferimento a contributi elargiti da enti pubblici. I **"contributi in conto capitale"**, nel contesto delle società consortili, **costituiscono dei veri e propri conferimenti in denaro**²⁷ da parte dei soci, pertanto sono trattati diversamente rispetto a quanto stabilito nei principi contabili indicati dall'OIC n. 16 e dallo IAS n. 20, se non per il fatto che vengono corrisposti *una tantum*, tanto da poter essere classificati come **"straordinari"**. Infatti, da un punto

di vista contabile, essendo dei conferimenti in denaro essi non concorrono a formare il reddito di esercizio²⁸, se non indirettamente, sotto forma di quote di ammortamento, qualora, ad esempio, fossero corrisposti per l'acquisto di uno specifico investimento. Ne consegue che essi, quindi, non possono essere classificati tra i ricavi e, a maggior ragione, come corrispettivi²⁹. Inoltre, mancando del presupposto oggettivo essi sono esclusi dall'applicazione dell'IVA³⁰.

I **contributi in conto esercizio**, richiesti a copertura dei costi sostenuti in corso di anno, rappresentano, dal canto loro, dei ricavi (di gestione), così come anche chiarito dall'art. 85 co. 1 del TUIR e, pertanto, sono classificati nel Conto Economico. Volendo richiamare ancora una volta i principi contabili nazionali ed internazionali (IAS n. 20), sembrerebbe che, nel caso specifico, sia possibile riscontrare una maggiore rispondenza. Secondo la prassi contabile maggioritaria³¹, infatti, il versamento in denaro dei soci, se corrisposto per la copertura dei costi di una commessa o, più in generale, dei costi di gestione della società consortile, conserva la sua natura di contributo in c/esercizio. Pertanto, così come accade normalmente, esso è classificato nella voce A5) del Conto Economico. L'unica circostanza in cui il versamento in denaro viene considerato un vero

25 Consulta sul punto, Dammacco S. "Consorti e società consortili", Buffetti, Milano, 2009, p. 25 e ss..

26 Sulla inutilità della compresenza nelle società consortili di un fondo consortile insieme al capitale sociale si rimanda a Boggiali D., Ruotolo A. "Società consortili: profili pratici e questioni applicative", Studio Consiglio Nazionale del Notariato 19.2.2013 n. 134-2013/I, in *Banca Dati Eutekne*. Anche la giurisprudenza si è espressa a conferma, sottolineando come *"in materia di società consortile costituita secondo il tipo delle società di capitali (nella specie di S.r.l.), la causa consortile può comportare la deroga delle norme che disciplinano il tipo adottato, qualora la loro applicazione sia incompatibile con i profili essenziali del fenomeno consortile, fermo restando che siffatta deroga non può giustificare lo stravolgimento dei principi fondamentali che regolano il tipo di società di capitali scelto, al punto da renderlo non più riconoscibile rispetto al corrispondente modello legale; tra i principi inderogabili rientra quello recato dall'art. 2472, comma 1, c.c., in virtù del quale nella S.r.l. per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio - salvo che la responsabilità dei consorziati sia prevista da specifiche norme, come nel caso di società consortile a r. l. appaltatrice di lavori pubblici"*. Cfr. Cass. n. 18113/2003, cit. Qualora una consortile abbia costituito un fondo, ad esso potrebbe essere attribuita la funzione di una particolare riserva costituita con i contributi ex art. 2615-ter co. 2 c.c..

27 È bene chiarire che il concetto di contributo in conto capitale riacquisterebbe la sua naturale accezione qualora la società consortile ricorresse a fondi pubblici per effettuare investimenti di vario genere.

28 R.M. 14.3.1979 n. 492, in *Banca Dati Eutekne*.

29 Odorizzi C. "Consorti fra imprese: riflessi contabili e fiscali", *Contabilità & Bilancio*, 10, 2006, p. 35.

30 R.M. 22.3.1976 n. 503292.

31 Affrontano le problematiche economico-contabili inerenti alle gestioni consortili, soffermandosi anche sul tema cruciale dell'informativa di bilancio alla luce delle vigenti disposizioni civilistiche, Romano M., Taliento M. "Le gestioni consortili. Profili contabili e informativa di bilancio", *Cont., finanza e controllo*, 6, 2007, p. 492. Più in generale relativamente al trattamento contabile delle organizzazioni consortili si rinvia a Amaduzzi A., Paolone G. "Le gestioni comuni alle imprese in funzionamento e a imprese speciali", UTET, Torino, 1987; Propersi A., Rossi G. "I consorzi. Aspetti legali, contabili e fiscali in tema di consorzi, società consortili e raggruppamenti temporanei di imprese, Geie", ed. Il Sole-24 Ore Pirola, Milano, 2004.

e proprio corrispettivo [voce A1) del Conto Economico] si ha quando esso scaturisce dalla vendita di un servizio e/o un prodotto al socio.

A quest'ultimo proposito, diversamente da quanto largamente proposto, così come verrà chiarito in seguito, è certamente sostenibile ritenere che il **versamento in denaro** debba essere sempre considerato quale **contropartita dell'attività economica** prestata dalla società consortile, **ovvero quale rimborso spese** richiesto in funzione dell'attività economica svolta dall'istituto consortile. In entrambi i casi ne conseguirebbe la classificazione nella voce A1) del Conto Economico, quale **corrispettivo**, e non più nella voce A5) del prospetto ricavi e costi.

IL CONTRIBUTO COME CORRISPETTIVO PER L'ATTIVITÀ ECONOMICA RESA DALLA SOCIETÀ CONSORTILE AI SOCI

Il percorso logico tracciato sulla base della prima tesi – contributo inteso come corrispettivo per l'attività economica resa dalla società consortile ai soci – si fonda sull'assunto che la gestione della società consortile sia diretta a produrre benefici per i soci attraverso l'erogazione di una serie di servizi, che comportano il sostenimento di costi.

Per servizio, a nostro avviso, non può intendersi solo quello relativo alla realizzazione della commessa, ma anche quello riconducibile all'attività generale di gestione ed organizzazione della società consortile. Sarebbe oltretutto veramente difficoltoso scindere il costo concernente il singolo affare dalle spese "generali"³². A quest'ultimo proposito si pensi, ad esempio, al costo del personale ed ai costi dell'area amministrativa, alle utenze, ecc..

Diversamente, la società consortile, quale en-

tità autonoma dotata di una propria struttura, svolge un'attività economica strumentale a quella delle imprese socie, *obbligandosi a fare*. Ne consegue che il contributo richiesto ai soci è tale non perché sia previsto da un obbligo dello statuto, ma perché si sostengono dei costi a seguito dell'espletamento di una precisa attività, derivante dall'**"obbligo di fare"**, atta a creare benefici diretti ed indiretti, economici e non, in capo alle imprese socie, instaurando un vero e proprio rapporto sinallagmatico.

In merito a quanto appena asserito, un utile riferimento lo si trova nello **IAS n. 18**, relativo ai ricavi, che al paragrafo 13 evidenzia come *"I criteri di rilevazione previsti dal presente Principio sono, di solito, applicati distintamente a ogni operazione [...] Viceversa, i criteri di rilevazione sono applicati a una o più operazioni nel loro complesso quando esse sono così strettamente legate che il risultato commerciale non può essere valutato senza fare riferimento alle varie operazioni come a un unico insieme"*.

In questa direzione è possibile ricercare nei **benefici che ricadono sui soci** il **"risultato commerciale"** derivante da *"varie operazioni come a un unico insieme"*.

A ciò si aggiunga quanto riportato in via generale dal paragrafo 20 al paragrafo 28 dello IAS n. 18. Nello specifico al paragrafo 24, è evidente che uno dei criteri da utilizzare per determinare il ricavo della prestazione è dato dalla *"proporzione tra i costi sostenuti e i costi totali dell'operazione stimati. Soltanto i costi che si riferiscono ai servizi resi a una certa data sono compresi nei costi sostenuti alla stessa data. Soltanto i costi che riflettono servizi prestati o che devono essere prestati sono compresi nei costi totali stimati dell'operazione"*. Sembrerebbe esserci il richiamo al fatto che la società consortile debba quantificare la prestazione del servizio in relazione all'effettivo sostenimento dei costi. Il paragrafo 25 evidenzia come *"Per ragioni pratiche, quando i servizi sono resi attraverso"*

32 Dello stesso avviso è Tedeschi G.A. "Consorti, Riunioni temporanee, Geie", Giuffrè, Milano, 2007, p. 185.

so un numero indeterminato di azioni in un determinato periodo di tempo, i ricavi sono rilevati a quote costanti nel determinato periodo di tempo a meno che sia evidente che altri metodi rappresentano in modo migliore lo stadio di completamento". È questo il caso dei contributi elargiti dai soci in un'unica soluzione ovvero in più soluzioni, in modo "fisso" o di "conguaglio".

A seguire, si menziona il paragrafo 26 ed il paragrafo 27, in cui si ribadisce la necessità di commisurare i ricavi delle prestazioni di servizi "nella misura in cui i costi rilevati saranno recuperabili"³³, "[...] solo fino all'ammontare dei costi sostenuti che si prevede di recuperare"³⁴. Anche in questa circostanza esiste una reciprocità con le società consortili, il cui ricavo delle prestazioni è commisurato ai costi *rilevati recuperabili* (siano essi specifici o comuni), nel rispetto del principio della neutralità economica. L'*ammontare dei costi sostenuti* è inteso come limite massimo oltre il quale non è possibile richiedere i contributi.

Oltre ai principi contabili, il **concetto di contributo inteso come corrispettivo viene confermato anche dall'Amministrazione finanziaria**, attraverso una serie di circolari e risoluzioni ministeriali, di cui si riportano le più importanti.

L'Amministrazione³⁵ ha evidenziato come i versamenti dei contributi dovessero essere assoggettati all'IVA in quanto "[...] funzionali al perseguimento dello scopo mutualistico del consorzio" tenendo presente che "il socio è tenuto a versamento del contributo" dietro "l'assunzione da parte del consorzio dell'obbligo di fare".

Al citato documento di prassi fa seguito, tra le altre, la sentenza della Cassazione 18.6.2008 n. 16410³⁶, ove viene ribadito che la "società consortile [...] per sua natura e funzione, oltre che per scopo, non ha un proprio interesse

economico né produce un reddito proprio: la società consortile, nei rapporti interni è sempre e soltanto uno strumento operativo [...] le sue operazioni nei confronti del fisco sono operazioni proprie delle sue consociate che la hanno costituita".

Ai citati provvedimenti si accoda in successione, la circolare n. 23/E/2009³⁷ con la quale, per l'appunto, si ribadisce la condizione che "i corrispettivi dovuti dai consorziati o soci ai predetti consorzi e società non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse". Dalla lettura di quanto riferito in quest'ultimo documento, sembrerebbero emergere alcuni concetti chiave, che vale la pena approfondire.

Il primo concerne i contributi versati dai soci per le prestazioni erogate dalla società consortile quali corrispettivi, in base a quanto già affermato nella risoluzione dell'Agenzia Entrate 7.12.2001 n. 203, in cui si asserisce 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" ed ancora "[...] corrispettivi in qualsiasi forma". Ne deriva che i **contributi, inquadrabili come corrispettivi, sono elargiti dai soci sotto qualsiasi forma**, vale a dire possono essere sia "fissi" che di "conguaglio" e sono richiesti a copertura dei costi per prestazioni di servizi direttamente erogati dalla società consortile agli associati ed a copertura dei costi generali di struttura.

Il secondo punto fondamentale, con riferimento alla citata circolare n. 23/E/2009, è da ricercare nel limite massimo dei contributi richiesti, poiché è stabilita la "condizione che i corrispettivi [...] non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse". Si tratta di una "condizione" che richiama, chiaramente, i principi della mutualità e della neutralità

33 § 26.

34 § 27.

35 R.M. 7.10.1992 n. 430596, in *Banca Dati Eutekne*.

36 In *Banca Dati Eutekne*.

37 Circ. Agenzia Entrate 8.5.2009 n. 23, in *Banca Dati Eutekne*.

economica. Per tali motivi, la società consortile **non può richiedere contributi in misura superiore rispetto ai costi sostenuti**, onde evitare di generare utili di esercizio (avanzo di gestione)³⁸.

Per completezza di analisi, è opportuno menzionare la sentenza 18.10.1985 n. 5127 della Corte di Cassazione³⁹, in base alla quale, invece, il contributo corrisposto dai soci è necessario per soddisfare esigenze finanziarie, in relazione alle spese di gestione ovvero di liquidazione, della società consortile, escludendo, in tal guisa, il concetto di corrispettivo, salvo il caso in cui la società consortile offra un servizio ovvero venda dei beni direttamente ad un socio a fronte del pagamento di un prezzo da parte di quest'ultimo.

La tesi del contributo inteso come finanziamento, sostenuta dalla giurisprudenza e da alcuni contributi scientifici, poggia sulla circostanza che il contributo è un obbligo previsto dallo statuto, e pertanto di natura societaria e non di impegno reciproco.

Seguendo quest'ultima tesi, il contributo sarebbe da classificare contabilmente nella voce A5) del Conto economico, al pari di un qualsiasi contributo in c/esercizio, oppure nel patrimonio sotto forma di capitale, nel caso in cui il denaro sia versato in un momento successivo dai soci a copertura delle perdite di esercizio rilevate.

Rispetto poi al contributo versato in c/capitale, quale finanziamento, esso, oltre a disattendere il principio della neutralità economica, o di pareggio di bilancio, dal momento che interverrebbe solo a seguito della rilevazione economica della perdita, creerebbe, da un punto di vista ragioneristico e fiscale, un'ingiustificata disparità di trattamento ri-

spetto al versamento di un contributo in c/esercizio. Infatti, da un punto di vista contabile, il versamento in sede patrimoniale, non transitando nel prospetto economico, sconterebbe la sola imposta di registro⁴⁰, senza alcun assoggettamento, così come accade al contributo in c/esercizio, alle imposte ai fini IRES, IRAP e IVA. Per questo motivo, si ritiene che sia più confacente alla sua finalità il versamento di denaro in c/esercizio e non in c/patrimonio.

Alla luce di quanto sinora esposto, emergerebbe un'ulteriore criticità, nel caso in cui la società consortile decidesse di non richiedere alcun contributo, ma di coprire i costi relativi alla commessa o generali sotto forma di provvigione ovvero trattenendo parte del ricavato dell'affare, che andrebbe ribaltato al socio⁴¹.

In quest'ultima condizione, il contributo sarebbe determinato come differenza tra il ricavo che la società consortile avrebbe dovuto ribaltare sul socio e l'importo effettivamente trasferito⁴².

La criticità riscontrabile nell'adozione di quest'ultima impostazione rispetto al "tradizionale" versamento dei contributi, attecchisce in quanto il contributo inteso come provvigione trattenuta dalla società consortile troverebbe naturale collocazione nella voce A1) del Conto Economico. Infatti, la società consortile fatturerebbe per intero la prestazione al terzo (ad esempio € 100.000 iscritti nella voce A1), versando una quota minore dell'incassato all'associato (ad esempio € 95.000), che a sua volta emetterebbe fattura per l'importo minore incassato (per € 95.000). Qualora, invece, il medesimo contributo venisse richiesto in un momento suc-

38 Qualora la società consortile dovesse conseguire degli utili, affinché possa automaticamente usufruire delle agevolazioni previste dall'art. 4 della L. 240/1981, è necessario che nello statuto sia riportata la clausola che esclude la distribuzione degli utili. In senso adesivo cfr., tra i numerosi contributi, Elefanti M., Cella P. "Consorti e società consortili", Maggioli, 2010, p. 83.

39 In *Le Società*, 1986, p. 497. A questa sentenza hanno fatto seguito altre che, in un certo senso, si rifanno a quanto indicato dalla Cassazione. Tra tutte, Trib. Milano 18.11.1991, *Giur. It.*, 2, 1992, I, p. 225 e Cass. n. 122/2005, cit..

40 Detti contributi non essendo considerati cessione di beni e non essendo soggetti ad IVA (art. 2 co. 3 lett. b del DPR 633/1972), al pari di un conferimento, scontano la sola imposta di registro, ai sensi dell'art 4 n. 5 della Tariffa, Parte I del DPR 131/1986.

41 A tal proposito valga quanto previsto in materia di mandato senza rappresentanza, dall'art. 13 del DPR 633/1972 e quanto riportato nella Risoluzione Min. Finanze 30.4.1998 n. 31/E, in *Banca Dati Eutekne*, dove viene chiarito a riguardo che trattasi di "provvigione dovuta per la remunerazione delle prestazioni derivanti dall'esecuzione del contratto di mandato senza rappresentanza".

42 Spolidoro M.S. "Le società consortili", Giuffrè, 1984, p. 149 e ss..

cessivo rispetto ai ricavi da ribaltare, esso, secondo la prassi contabile, troverebbe una collocazione differente, ad esempio nella voce A5).

Va da sé che, seppur richiesti per un'identica finalità, vale a dire per la copertura dei costi del singolo affare piuttosto che delle spese generali, la facoltà di utilizzare un duplice criterio di iscrizione dei contributi in bilancio, determinerà una disparità tra due società consortili che decidono di classificare diversamente il contributo (sotto forma di versamento in denaro o di provvigione) e, a

seconda delle circostanze, seguire la tesi del contributo come corrispettivo – voce A1) – ovvero sdoppiare il contributo in corrispettivo – voce A1) – ed in contributo in c/esercizio – voce A5)⁴³. A maggior ragione potrà parlarsi di diversità qualora la società consortile, a seconda delle circostanze, decida di adottare l'uno piuttosto che l'altro criterio di copertura dei costi specifici e comuni. Pertanto, alla luce di quanto sinora illustrato, **appare indispensabile classificare tutti i contributi nella voce A1) del Conto economico**, nel modo che segue⁴⁴:

A) Valore della produzione

- 1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni
 - 1a) Quota fissa imprese socie
 - 2a) Quota di congruaggio imprese socie

IL CONTRIBUTO COME “RIMBORSO SPESE” RELATIVO ALL'ATTIVITÀ ORDINARIA DELLA SOCIETÀ CONSORTILE: UN'ULTERIORE CONFERMA

La seconda tesi a sostegno del contributo quale corrispettivo (voce A1) del Conto Economico) trae origine dall'**inquadramento giuridico e fiscale del "rimborso spese non documentate"**⁴⁵ nel **mandato senza rappresentanza**.

Disciplinata dall'art. 15 del DPR 633/1972, la problematica del rimborso spese viene affrontata come segue: *“Non concorrono a formare la base imponibile: [...] 3) le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni*

fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate”. A conferma di quanto affermato nella disposizione generale è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con una serie di risoluzioni, tra le quali si cita la n. 102/E/1996 e la n. 180/E/2001⁴⁶, ove si chiarisce che: *“Per spese sostenute in nome e per conto della controparte si devono intendere quelle risultanti da documenti intestati al committente del servizio, al quale vengono poi rimessi per il conseguente rimborso dal prestatore del servizio stesso. In caso contrario, invece, il rimborso assume la natura di vero e proprio corrispettivo di prestazioni effettuate nei confronti del committente”*. In altri termini, affinché si possa parlare di ribaltamento delle spese in capo al mandante-consorzio, senza che ciò comporti un incremento della base imponibile, quale corrispettivo, occorre che le spese si-

43 In tal modo si andrebbero a ledere i principi base di redazione del bilancio, vale a dire i principi della chiarezza, veridicità e correttezza di cui all'art. 2423 c.c. .

44 Avvalorata tale modalità di rappresentazione la C.M. 12.11.1998 n. 263/E, in *Banca Dati Eutekne*, § 2.6: *“Ciò premesso, si osserva che i contributi ordinari versati dalle imprese consorziate costituiscono per il consorzio, anche agli effetti delle imposte sui redditi, componenti positivi da classificare fra i ricavi (voce A1 del conto economico), e sono destinati a fronteggiare, indistintamente, i costi di gestione, anch'essi classificabili nelle diverse voci del conto economico secondo i criteri applicabili in via generale alle imprese industriali e commerciali”*.

45 Per un più ampio esame: Posarelli M., Ristuccia B., Trematerra S. *“Il riaddebito dei costi nell'ambito del mandato e l'Iva: le problematiche del riaddebito effettuato dalle compagnie di assicurazione del ramo trasporti”*, *il fisco*, 40, 2005; Magnante P. *“Iva: il trattamento dei riaddebiti di spesa nell'ambito del mandato”*, *il fisco*, 22, 2003.

46 R.M. 17.6.1996 n. 102 e ris. Agenzia Entrate 13.11.2001 n. 180, in *Banca Dati Eutekne*.

ano analiticamente documentate e che i documenti siano fiscalmente intestati al soggetto mandante o committente. In tal senso verrebbe meno la classificazione delle spese come corrispettivo dell'impresa mandataria o commissionata (società consortile).

Nel caso di specie, la società consortile, che è dotata di personalità giuridica, conclude qualunque contratto con i terzi nella sua sfera giuridica, indipendentemente dal fatto che gli effetti economici e finanziari dei medesimi ricadranno sui soci. Tale circostanza si traduce in una documentazione sicuramente analitica ma, da un punto di vista fiscale, senza alcun riferimento specifico (intestazione del documento) all'impresa socia. E quindi, il rimborso della spesa "non documentata", forfettariamente ribaltato sui mandanti (consorzi), non potrà che essere fatturato in quanto corrispettivo.

Volendo procedere per analogia, ci si può ricondurre a quanto accade nel gruppo societario⁴⁷, laddove si parla di riaddebito delle "spese di regia"⁴⁸, facendo riferimento ai costi sostenuti, ad esempio, per attività di controllo di gestione, di assistenza tecnica e produttiva, di assistenza amministrativa, di ricerca e selezione del personale, ecc..

Il riaddebito dei costi alle partecipate avviene mediante una serie di criteri, che l'Amministrazione Finanziaria definisce *cost-sharing agreements*⁴⁹, sulla base dei quali è possibile procedere alla ripartizione pro-quota dei costi di regia tra le differenti società del gruppo. Alla base di tutto ciò c'è un contratto tra più

imprese facenti parte del medesimo gruppo, le quali mettono in comune risorse e competenze per finanziare e ripartire i costi e i rischi relativi alla tecnologia di produzione di cespiti, ovvero per ottenere beni, servizi o diritti; tutto ciò nella ragionevole prospettiva di vantaggi economici reciproci proporzionati alle rispettive contribuzioni e tenuto, comunque, conto delle rispettive attività, in una prospettiva eminentemente economico-aziendale⁵⁰.

Il ruolo della *holding* è quello di fornire un servizio di supporto alle partecipate, senza sostituirsi ad esse e riprodurre pedissequamente un servizio/attività già svolta dalle partecipate⁵¹, producendo, quindi, un vantaggio diretto o indiretto nei confronti delle imprese figlie e non della società madre. Infatti, è bene precisare che l'Amministrazione finanziaria concede la possibilità alle imprese partecipate di procedere alla deduzione dei costi, anche se forfettariamente, solo se è evidente il vantaggio diretto e indiretto dei servizi ottenuti dalla capogruppo (inerenza dei costi)⁵².

I costi sostenuti dalla *holding*, che non siano anticipazioni in nome e per conto delle imprese figlie e/o non siano regolarmente documentate, così come indicato nell'art. 15 n. 3 del DPR IVA, rientrano tra le operazioni imponibili, come corrispettivi. Questi ultimi devono essere determinati con riferimento al "valore normale"⁵³ per un importo che, se riferito all'attività di direzione generale del gruppo, non può essere comprensivo del

47 Cassandro P.E. "I gruppi aziendali", Cacucci, Bari, 1985; Marcello R., Ivone M., Loia A.M. "I gruppi e il consolidamento del bilanci. Lineamenti economico aziendali", Simone, Napoli, 2007; Lai A. "Le Situazioni di equilibrio economico-finanziario di gruppo", Franco Angeli, Milano, 2009.

48 Espressione utilizzata anche da Ferraris M. "Il riaddebito delle spese di regia nei gruppi societari", *Cont., finanza e controllo*, 6, 1998, p. 567.

49 Tematica brevemente approfondita da Lorcet F. "«Rapporti di service infragruppo»: attività di accertamento tributario e corretta regolamentazione del rapporto", *il fisco*, 25, 2003, p. 3933.

50 Lo schema aggregativo delineato rientra tra le possibili modalità strategiche di crescita esterna dell'impresa, potendosi dunque inserire nella vasta famiglia di operazioni straordinarie quali quelle di *merger & acquisition* e, più similmente, gli accordi e le alleanze internazionali. Tra queste ultime tecniche di partenariato sono in particolare i contratti di *join venture* a denotare forti somiglianze con l'istituto consortile del diritto italiano. Cfr. Romano M., Taliento M. "Il trattamento contabile delle partecipazioni in società controllate, collegate e joint venture secondo gli attuali IAS 27, 28 e 31", Quaderni monografici Rirea, Roma, 41, 2006.

51 Fiorentino M. "Prestazioni di servizi infragruppo e deducibilità dei costi", *il fisco*, 40, 1996, p. 9673.

52 Nel caso specifico dei consorzi, l'inerenza del costo deve essere dimostrata. Così in giurisprudenza: C.T. Reg. Milano 16.1.2008 n. 93; C.T. Reg. Palermo 17.3.2008 n. 11; C.T. Reg. Bologna 9.4.2008 n. 19; Cass. 20.3.2009 n. 6855, disponibili in *Banca Dati Eutekne*.

53 Art. 9 del TUIR.

surplus, inteso come *mark-up*⁵⁴, tale da determinare un utile di esercizio⁵⁵.

Alla luce di quanto illustrato, è facile comprendere una **certa similitudine tra i costi di regia nel gruppo aziendale e quelli sostenuti dalla società consortile**, nonché tra il comportamento della *holding* e quello della società consortile. Il tutto è ravvisabile:

- nel divieto, per la società madre, di sostituirsi o di svolgere l'attività economica delle partecipate;
- nella necessità dell'inerenza dei costi ad un affare o alle spese generali di gestione;
- nei vantaggi diretti ed indiretti che obbligatoriamente devono ricadere sulle partecipate;
- nel ribaltamento delle spese di regia non documentate (ciò che abbiamo in precedenza definito costi generali di struttura), ovvero sostenute in nome proprio, ma per conto di terzi;
- nel valore del ribaltamento dei costi che non può essere superiore rispetto all'effettivo valore dei costi sostenuti.

CONCLUSIONI

L'inquadramento giuridico e contabile del contributo erogato dai soci alla società consortile costituisce il filo conduttore di questo studio. Nello specifico si è voluto dimostrare, attraverso due differenti teorie, che l'accezione economica del **contributo inteso come corrispettivo** può essere validamente supportata.

La prima considera il contributo come corrispettivo **in relazione all'esercizio di una prestazione**, che è quella relativa all'attività economica esercitata dalla società consortile. In tale ipotesi, la società consortile assume uno specifico **obbligo di fare** nei confronti dei soci, che divengono le uniche beneficiarie, in termini economici e non, dei servizi prestati dall'istituto consortile.

La seconda tesi verte sull'**inquadramento giuridico e fiscale del rimborso spese**. A tal proposito, si conviene che la natura di corrispettivo del contributo è riconducibile alla **modalità di spesa** che la società consortile sostiene in nome proprio ma per conto dei soci.

A conclusione si osservi che la contabilizzazione del contributo nella voce A1), rispetto sia alla classificazione nella voce A5) sia all'iscrizione del contributo in c/capitale (cioè a patrimonio netto), oltre ad omogeneizzare i bilanci delle società consortili, nel rispetto dei principi di chiarezza, veridicità e correttezza, favorisce il confronto nello spazio tra società consortili differenti, e nel tempo, per lo studio del *trend* dei valori di bilancio di un medesimo istituto. Inoltre, nelle società consortili a responsabilità limitata, la contabilizzazione dei contributi nella voce A1) del Conto economico, determinando l'incremento di uno dei parametri fissati dall'art. 2435-*bis* c.c., può comportare in alcune ipotesi la nomina dell'organo di controllo o del revisore, per effetto di quanto previsto dall'art. 2477 c.c.⁵⁶, con indiscutibili vantaggi per le varie categorie di soggetti interni (*shareholder*) ed esterni (*stakeholder*) alla compagine societaria.

54 Ferrari E., Strata M. "Transfer pricing: considerazioni in merito ai Cost Sharing Agreements (accordi per la ripartizione dei costi infragruppo). Adempimenti per un corretto dialogo con l'Amministrazione finanziaria", *il fisco*, 46, 2000, p. 13716 e ss..

55 Anche nel caso delle società consortili non è possibile stabilire un corrispettivo superiore al costo dei servizi e delle spese generali.

56 Disposizione modificata dall'art. 35 del DL 5/2012, conv. L. 35/2012.