ANTONIO GITTO - STEFANO BARATTI

PROFILI GIURIDICI E FISCALI DEI CONSORZI E DELLE SOCIETÀ CONSORTILI (CENNI)

GIUFFRÈ
GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE

Isbn 9788828858935

Estratto dal volume:

LA VALUTAZIONE DELLE NANOIMPRESE, DEGLI STUDI PROFESSIONALI E DEI CONSORZI

a cura di
Francesca Bernini - Marco Giuliani - Fabio La Rosa

2023

14.

PROFILI GIURIDICI E FISCALI DEI CONSORZI E DELLE SOCIETÀ CONSORTILI (CENNI)

di Antonio Gitto e Stefano Baratti

Sommario: 14.1. I consorzi. — 14.2. Le società consortili. — 14.3. Specificità giuridiche dei consorzi. — 14.4. Profili fiscali. — 14.5. Bibliografia.

Parole chiave: Consorzi; società consortili; contratto.

14.1. I consorzi.

Elemento imprescindibile del consorzio, così come recita l'art. 2602 del c.c., è il "*contratto di consorzio*" con il quale "*più imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese*".

Occorre pertanto rilevare fin da subito che il consorzio (1) (Califano, 2019; De Gennaro, 2019; Maggiano, 2019; Tamburrano, 2019):

- è un'entità giuridica che trova la sua concretizzazione in un *contratto* e non in una struttura più rigida quale quella delle società tipizzate previste dal legislatore;
- è riservato quanto a partecipazione ai soli soggetti imprenditori (individuali o costituiti in forma societaria);
- è strumentale, per i soggetti partecipanti, per disciplinare e/o svolgere fasi specifiche delle rispettive attività.

I tre elementi citati sono tra loro strettamente correlati.

Con riferimento al primo aspetto, il consorzio si presenta quindi come il frutto di una contrattazione tra soggetti costituenti, evidenziando la prevalenza della specificità della motivazione posta alla base della scelta di associarsi (De Stefanis e Quercia, 2019; Elefanti e Cella,

(1) Per un approfondimento sul tema dei consorzi, si veda: Preite (a cura di), 2019, Vol. II.

2011). Ne consegue, in generale, una struttura regolamentare più snella (ma, a seconda delle specifiche, più aderente alle esigenze di rapporto tra i partecipanti) in confronto a quella delle società (basti comparare le limitate indicazioni previste dal legislatore negli artt. 2603 e ss. c.c.), pur mutuandone l'impostazione complessiva di ente con personalità giuridica propria e separata da quella dei suoi consorziati. La natura contrattuale del consorzio non comporta l'assorbimento dei contraenti in una entità unitariamente costituita per perseguire (essa stessa direttamente e completamente) un'attività economica, ma la costituzione di una organizzazione comune per lo svolgimento di specifiche fasi delle rispettive attività dei consorziati, dunque in supporto e non in sostituzione di quanto svolto dai consorziati stessi (De Stefanis e Quercia, 2019; Elefanti e Cella, 2011).

Con riferimento al secondo aspetto, il consorzio pone come limite insuperabile quello di essere strumento al servizio di una platea di aderenti qualificabili unicamente come imprenditori. Si esclude, di fatto la possibilità che il singolo aderente possa non rivestire la qualità di imprenditore (cosa impensabile nelle società codificate dal c.c.), al punto di connettere l'esistenza stessa di un'azienda, il cui oggetto sia un'attività compatibile con il consorzio, alla permanenza/sostituzione del relativo imprenditore tra i consorziati (art. 2610 c.c.). Si osservi che la nuova stesura dell'art. 2602 c.c. ha cancellato la previsione che i consorziati fossero imprenditori *"esercenti una medesima attività economica o attività economiche connesse"*. Superamento non scevro di conseguenze, se si tiene conto che con la previgente normativa era anche ipotizzata la possibilità di limitare unicamente i consorzi a quelli aventi la natura di accordi fra imprese per la restrizione della reciproca concorrenza (Frignani, 1976; Marasà, 1977; Marasà, 1990; Minervini, 1978; Paolucci, 1996; Paolucci, 2005; Simonetto, 1977).

Con riferimento al terzo aspetto, il consorzio si pone come elemento strumentale, ma non sostitutivo, dell'attività dei suoi imprenditori associati, coordinandone specifiche parti (più o meno ampie) dell'attività. Sull'ampiezza delle *"fasi delle rispettive imprese"* molto si è scritto, arrivando attualmente (seppur con dei distinguo dottrinali sull'eccessiva dilatazione di tale previsione, in ragione della potenziale perdita di autonomia imprenditoriale *di fatto* dei consorziati) a comprendere che il concetto di *fase* possa arrivare fino all'acquisizione da parte del consorzio di un intero ciclo produttivo, senza limitazioni: *a*) di specifiche attività; *b*) di specifiche scelte organizzative e di investimento effettuate in proprio. Deve ovviamente permanere per il consorzio il limite strutturale di non diventare esso stesso il motivo di

perdita sostanziale di autonomia imprenditoriale da parte degli aderenti.

I consorzi si differenziano per: *a*) attività concretamente svolte; *b*) sviluppo verso i terzi delle stesse; *c*) obbligatorietà della loro formazione. Se considerati sotto l'aspetto delle molteplici attività svolte, potremmo evidenziare (seppur in maniera non esaustiva) l'esistenza di consorzi costituiti per:

- l'attività di ricerca e di applicazione uniforme di misure dirette a migliorare i processi produttivi;
- le attività promozionali e/o di partecipazione comune a fiere e mostre;
- la ricerca e l'approvvigionamento di materie prime e merci;
- la centralizzazione di acquisti e vendite;
- l'attività di trasporto, logistica e gestione di magazzini comuni;
- lo sfruttamento dei sottoprodotti e degli scarti recuperabili delle produzioni dei consorziati;
- la creazione e sfruttamento in comune di brevetti e marchi;
- la tutela ed il controllo della qualità dei prodotti e dei relativi disciplinari di produzione;
- la partecipazione ad appalti privati e pubblici o la fornitura di beni e servizi ad enti privati e pubblici;
- l'esecuzione delle opere di urbanizzazione di aree produttive e l'eventuale gestione comune delle stesse;
- la garanzia fidi;
- la gestione di beni e/o servizi pubblici.

Se considerati sotto l'aspetto della rilevanza verso i terzi delle attività svolte, come evidenziato nel capitolo precedente, possiamo distinguere consorzi:

- con attività interna, nei quali la necessità di prevedere un'organizzazione comune si esaurisce nel determinare i rapporti fra aderenti, controllandone il rispetto delle pattuizioni contrattuali e/o regolamentari nell'ambito della comune attività svolta individualmente dagli aderenti;
- con attività esterna, nei quali l'ente partecipa con piena autonomia imprenditoriale e giuridica a specifiche attività utili ai consorziati, divenendo esso stesso imprenditore così come lo sono le imprese associate.

Se considerati, infine, sotto l'aspetto della libertà di costituzione avremo invece:

- consorzi volontari, che nascono sulla base di esigenze comuni di più imprenditori;
- consorzi obbligatori, quando disposizioni legislative ne prevedono e regolano la costituzione.

Uno stesso consorzio può dunque risultare appartenente a diverse delle sopra citate categorie, in funzione della propria specificità. Formuliamo alcuni esempi.

1) Consorzio costituito per la gestione comune di ricerche ed applicazioni scientifico-produttive in ambito agricolo, sviluppando in forma comune le attività di sviluppo svolte direttamente dai consorziati:
   - volontario;
   - con attività interna.
2) Consorzio costituito per lo sviluppo e la commercializzazione di ricerche ed applicazioni scientifico-produttive in ambito agricolo, sviluppando in forma autonoma specifiche attività di ricerca diverse da quelle dei consorziati:
   - volontario;
   - con attività esterna.
3) Consorzio costituito per il recupero, la valorizzazione e la commercializzazione di sottoprodotti dell'attività produttiva dei consorziati:
   - volontario;
   - con attività esterna.
4) Consorzio costituito per legge per il recupero dei prodotti di scarto di determinate produzioni dei consorziati:
   - obbligatorio;
   - con attività esterna.
5) Consorzio costituito per il controllo e la regolamentazione delle attività produttive dei consorziati aventi titolo per qualificarsi quali denominazione origine controllata (D.O.C.), denominazione origine protetta (D.O.P.), indicazione geografica protetta (I.G.P.), ecc.:
   - obbligatorio per legge per tutti coloro che intendono dotare i loro prodotti del marchio distintivo;
   - con attività prevalentemente interna.
6) Consorzio costituito per la promozione e la commercializzazione dei prodotti dei consorziati aventi titolo per qualificarsi quali denominazione origine controllata (D.O.C.), denominazione origine protetta (D.O.P.), indicazione geografica protetta (I.G.P.), ecc.:
   - obbligatorio per legge per tutti coloro che intendono dotare i loro prodotti del marchio distintivo;
   - con attività prevalentemente esterna.

14.2. Le società consortili.

Le società consortili (art. 2615-*ter* c.c.) rappresentano lo sviluppo dei consorzi quanto a:

- possibilità di partecipazione anche da parte di soggetti non imprenditori (p.e. consorzi elettrici territoriali);
- superamento della prevalenza contrattuale del rapporto tra consorziati, basato sulla possibilità di adottare una delle forme societarie previste nei Capi III e ss. del Titolo V c.c.;
- mantenimento del perseguimento degli scopi tipici della mutualità tra i consorziati, che prevalgono sul naturale obiettivo di redditività tipico delle forme societarie commerciali lucrative;
- rafforzamento della separazione tra attività dei consorziati e società consortile, particolarmente necessario per la gestione di attività consortili aventi natura esterna.

Quanto alla forma giuridica, le società consortili si possono costituire alternativamente come:

- società di persone (società in nome collettivo e società in accomandita semplice, con esclusione delle società semplici);
- società di capitali lucrative (società per azioni, società a responsabilità limitata e società in accomandita per azioni);
- società di capitali non lucrative (società cooperative). A tale proposito la giurisprudenza, al pari della maggior parte della dottrina, ha risolto positivamente da tempo il dubbio insito nel fatto che il legislatore avesse unicamente indicato le società del Titolo V e non anche quelle del Titolo VI: riprova ne sia la concreta diffusione avvenuta di società cooperative consortili.

La costituzione di una *società-consorzio* consente dunque di rafforzare tutti i presidi organizzativi e relazionali interni (verso gli aderenti, ora soci) ed esterni, sulla falsariga di una qualunque società commerciale lucrativa (Propersi e Rossi, 2016). Resta però da evadere la questione della compatibilità della compresenza, su di una struttura *profit oriented*, della mutualità insita nella natura stessa del consorzio quale *strumento* imprenditoriale al servizio dei consorziati. Per i consorzi costituiti in forma societaria molto si è discusso infatti su quale fosse la disciplina loro applicabile. Superando l'idea che si potesse in modo complementare utilizzare *a*) i principi propri delle società per funzionamento degli organi e attività esterna, *b*) principi consortili per i poteri degli organi consortili nei confronti dei consorziati, la dottrina maggioritaria ha inteso contemperare le due nature (societaria e con-

sortile) prevedendo che ogni esigenza di applicare un principio consortile passi per l'adozione di una specifica clausola statutaria (Franceschelli, 1992). In tal modo si sono risolte problematiche quali:

- la previsione che gli aderenti debbano essere unicamente imprenditori;
- la cessione della partecipazione contestuale alla cessione dell'azienda;
- la previsione di pareggio di bilancio, tipica dei consorzi *contrattuali*.

14.3. Specificità giuridiche dei consorzi.

Il legislatore ha, di fatto, inquadrato i consorzi come:

- contratti con *comunione di scopo* ed *a prestazioni corrispettive* (si aderisce accentando vincoli ed obblighi in cambio del vantaggio mutualistico competitivo di condividere fasi dell'attività imprenditoriale difficilmente svolgibili autonomamente);
- contratti *di organizzazione* (il contratto di consorzio non crea un qualcosa che vive di vita individuale, se contestualmente e principalmente non soddisfa *in primis* le organizzazioni imprenditoriali dalle quali viene costituito).

Questa visione *contrattuale* e *strumentale* si riflette sulle norme che lo stesso ha previsto nel codice civile in materia, caratterizzate da un livello di dettaglio decisamente meno articolato rispetto alla normativa per le società commerciali.

Tra gli elementi caratterizzanti la forma ed il contenuto del contratto (art. 2603 c.c.) si pone attenzione tra l'altro: *a*) agli obblighi assunti ed ai contributi dovuti dai consorziati; *b*) alle attribuzioni ed ai poteri degli organi consortili; *c*) alle condizioni di ammissione di nuovi consorziati; *d*) alle sanzioni per l'inadempimento degli obblighi dei consorziati. L'elenco riportato evidenzia la specificità del consorzio (rispetto alla società commerciale ma anche, per certi versi, alla società consortile), che può prevedere con ampio arbitrio, le regole ed i presupposti organizzativi che meglio si adattano alle esigenze per le quali viene costituito e degli imprenditori che lo costituiscono (Pagamici, 2004; Ruisi, 1999; Tedeschi, 2007).

Da tale impostazione si discostano, in parte, i consorzi aventi sostanzialmente natura obbligatoria (p.e. per chi intende farne parte al fine di valorizzare *a marchio* la propria produzione), quali quelli per la promozione di prodotti D.O.C., D.O.P., I.G.P., ecc., per i quali le normative di settore (anche sovranazionali) impongono elementi di

maggior rigidità nelle previsioni normative rispetto alla libertà data dal semplice rispetto del c.c.

La durata del consorzio (art. 2604 c.c.) non può essere indeterminata e qualora lo sia, o l'atto costitutivo non la indichi, sarà ridotta a dieci anni.

Considerata la natura strumentale del contratto di consorzio, il legislatore (art. 2605 c.c.) ha inteso garantire la più ampia possibilità per gli organi previsti dal contratto di effettuare controlli ed ispezioni sull'attività dei singoli consorziati, al fine di garantire l'esatto adempimento delle obbligazioni assunte da questi ultimi. Traspare con evidenza in questa previsione, la natura del consorzio come ente *regolatore* dell'attività comune svolta dai singoli associati.

Trattandosi di enti cui può essere attribuito un potere, anche particolarmente *invasivo*, di controllo sugli aderenti per verificare il rispetto del contratto sottoscritto da ciascun singolo consorziato, ne consegue (art. 2607 c.c.) che, unicamente con il consenso di tutti i consorziati, il contratto può essere modificato per iscritto sotto pena di nullità. La previsione dell'unanimità può però essere derogata.

Se nell'ambito societario si trova una normativa più completa, la particolarità contrattuale del consorzio (in particolare per quello avente rilevanza esterna) impone un richiamo (art. 2608 c.c.) alle responsabilità degli organi consorziali, prevedendo che la stessa sia regolata dalle norme sul mandato (Marasà, 1990; Paolucci, 1996; Paolucci, 2005). Pertanto tenuto conto della normativa vigente, avremo:

- consorzi caratterizzati da rapporti di *mandato con rappresentanza* (art. 1703 c.c.). Ci si troverà di fronte ed enti senza autorità e responsabilità, che svolgono un ruolo assimilabile all'intermediazione. Sul piano economico la ripartizione dei costi sarà effettuata dal mandatario (consorzio) sulle imprese mandanti (consorziati), configurando un mero regolamento di partite finanziarie. Il consorzio agirà esclusivamente in nome e conto dei consorziati sulla cui sfera giuridica si riverseranno, pro quota gli effetti dell'attività negoziale;
- consorzi caratterizzati da rapporti di *mandato senza rappresentanza* (art. 1704 c.c.). Ci si troverà di fronte ed enti autonomi che si relazioneranno nei confronti dei terzi in nome proprio, che svolgono un ruolo assimilabile all'attività imprenditoriale propria (pur con un ruolo economico neutrale e con l'obbligo di trasferire ai consorziati i vantaggi connessi all'assunzione in proprio di diritti ed oneri). Sul piano economico il consorzio sostiene costi la cui copertura può essere anche interamente determinata dai ricavi generati dall'attività

imprenditoriale organizzata a suo nome. Il consorzio subirà sulla sua sfera giuridica (e non su quella dei consorziati) le conseguenze dell'attività negoziale posta in essere.

Conseguente, sarà la regolamentazione della responsabilità verso i terzi (art. 2615 c.c.).

Liberamente lasciata alle peculiari esigenze consortili è la normativa sul recesso e l'esclusione (art. 2609 c.c.), incomparabilmente più snella rispetto ad ogni forma societaria e fortemente *garantista* nei confronti della dotazione patrimoniale dello stesso consorzio, dove si prevede che la quota di partecipazione del consorziato receduto od escluso si accresca proporzionalmente a quella degli altri consorziati.

Al contrario, come già in precedenza citato, strettissimo deve essere il rapporto tra l'attività esercitata dal consorziato (o la sua cessazione per cessione della relativa azienda) ed il consorzio (art. 2610 c.c.).

14.4. Profili fiscali.

Ai fini fiscali occorre preliminarmente considerare la natura *esterna/interna* del consorzio.

Il consorzio avente natura esterna si configura come soggetto produttore di potenziale reddito e, pertanto, destinato individualmente ad assoggettarsi a tutte le previsioni di tassazione indiretta e diretta previste per gli enti giuridici autonomamente costituiti. Lo svolgimento stesso di un'attività esterna diversa e connessa a quella dei consorziati ne determina la costituzione quale centro di costi e ricavi, rilevante sia ai fini dell'imposta IVA che ai fini delle imposte IRES ed IRAP. Gli stessi enti avranno una propria posizione ai fini IVA e saranno soggetti ai conseguenti obblighi fiscali periodici ed annuali delle società commerciali (con le medesime previsioni normative), utilizzando la modulistica fiscale prevista dal legislatore per le società di capitali.

Il consorzio avente natura interna si configura, al contrario, come soggetto non commerciale, equiparabile di fatto agli enti non commerciali *tout court*. Se la natura dei suoi rapporti resta esclusivamente nell'alveo della regolamentazione dei rapporti tra aderenti (p.e. regolamentazione concorrenziale, regolamentazione dei disciplinari produttivi, ...), lo stesso non avrà necessità di dotarsi di propria partita IVA né produrrà elementi reddituali oggetto di imposizione diretta. L'attività svolta sarà considerata esclusivamente *istituzionale* e la relativa base

imponibile emergerà ai soli fini IRAP con riferimento al cosiddetto *metodo retributivo*, dato da:

- i compensi erogati per collaborazioni parasubordinate;
- i compensi erogati agli amministratori;
- i compensi erogati per attività di lavoro autonomo occasionale;
- le retribuzioni erogate al personale dipendente.

Gli stessi enti non avranno conseguenti obblighi fiscali periodici (fatti salvi quelli per eventuali posizioni lavorative aperte con dipendenti, collaboratori ed amministratori non a titolo gratuito) ed avranno i limitati obblighi annuali degli enti del terzo settore (con le medesime previsioni normative), utilizzando la modulistica fiscale prevista dal legislatore per gli enti non commerciali.

Da segnalare che è frequente la presenza di attività esterne ed interne all'interno del consorzio. Se, ai fini civilistici, questo tendenzialmente non implica particolari problematiche (l'ente acquisirà autonoma formale rilevanza o meno a seconda del prevalere della prima o della seconda esigenza), ai fini fiscali questo comporta la possibilità di trovarsi in presenza di un consorzio la cui natura è quasi totalmente istituzionale ma con una residua ed accessoria attività commerciale svolta in proprio. In tal caso, il consorzio potrà mantenere la sua veste di ente equiparato a quelli non commerciali, con alcune conseguenze di natura fiscale.

Ai fini IVA dovrà:

- aprire un'autonoma posizione IVA;
- assoggettarsi ai conseguenti adempimenti periodici ed annuali.

Ai fini dell'imposizione diretta dovrà:

- separare la determinazione dell'eventuale reddito prodotto dall'attività commerciale dal complesso dei costi-rimborsi derivanti dall'attività istituzionale;
- determinare l'imposizione IRES. relativa alle risultanze dell'attività commerciale svolta (alla stregua di un consorzio esterno puro);
- determinare l'imposizione IRAP in maniera *mista*:
  - prevedendo una tassazione con modalità *retributiva* (vedi dettaglio sopra) per la parte non commerciale;
  - prevendendo una tassazione similare a quella delle società commerciali per l'attività commerciale;
- assoggettarsi ai conseguenti adempimenti annuali.

Discorso più semplice quello per le società consortili alle quali, ai fini dell'imposizione diretta ed indiretta, si applicano normative e adempimenti fiscali delle società commerciali di riferimento.

14.5. Bibliografia.

CALIFANO G.V., (2019), *La qualità di imprenditore nel consorzio*, in PREITE F., (a cura di), *Cooperative, Consorzi e società Consortili*, Vol. II, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano.

DE GENNARO R., (2019), *Struttura e funzione del fenomeno consortile*, in PREITE F., (a cura di), *Cooperative, Consorzi e società Consortili*, Vol. II, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano.

DE STEFANIS C., QUERCIA A., (2019), *Consorzi e società consortili*, Maggioli, Rimini.

ELEFANTI M., CELLA P., (2011), *Consorzi e società consortili*, Maggioli, Rimini.

FRANCESCHELLI R., (1992), *Commentario del Codice civile. Lavoro (Artt. 2602-2620). Consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, Zanichelli, Bologna.

FRIGNANI A., (1976), *Le nuove norme sui consorzi*, in *Giur. Comm.*, 1, 583.

GITTO A., (2005), *Alleanze tra aziende: leva strategica per il miglioramento della performance*, in RIREA, n. 1/2.

LORENZONI G., (1992), *Accordi, reti e vantaggio competitivo - Le innovazioni nell'economia d'impresa e negli assetti organizzativi*, ETAS, Milano.

MAGGIANO E., (2019), *Il contratto di consorzio*, in PREITE F., (a cura di), *Cooperative, Consorzi e società Consortili*, Vol. II, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano.

MARASÀ G., (1977), *Prime valutazioni sulla nuova normativa in tema di consorzi*, in *Riv. Dir. Civ.*, II, 524.

MARASÀ G., (1990), *Consorzi e società consortili*, G. Giappichelli, Torino.

MINERVINI G., (1978), *Relazione al Convegno di Bari sulla nuova disciplina dei consorzi*, in *Giur. Comm.*, I, 305.

PAGAMICI B., (2004), *I consorzi tra imprese edili*, Edizioni FAG, Milano.

PAOLUCCI L.F., (1996), *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, UTET Giuridica, Torino.

PAOLUCCI F.T., (2005), *Codice delle cooperative*, UTET Giuridica, Torino.

PREITE F., (a cura di) (2019), *Cooperative, consorzi e società consortili: profili sostanziali, notarili e fiscali*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano.

PROPERSI A., ROSSI G., (2016), *I consorzi. Aspetti legali contabili e fiscali*, Giuffrè, Milano.

RUISI M., (1999), *I consorzi alberghieri*, Giuffrè, Milano.

SIMONETTO E., (1977), *Primi appunti sulla legge 10 maggio 1976, n. 377*, in *Riv. Soc.*, 785.

TAMBURRANO E., (2019), *La natura giuridica del consorzio*, in PREITE F., (a cura di), *Cooperative, Consorzi e società Consortili*, Vol. II, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano.

TEDESCHI G.A., (2007), *Consorzi - Riunioni Temporanee - Geie*, Giuffrè, Milano.