



# Forme di collaborazione e aggregazione tra imprese

*Cristina Gariglio*

14/11/2024

## **Collaborazioni, aggregazioni e reti di imprese**

Le forme di collaborazione e di aggregazione tra imprese:

- aspetti fiscali delle singole forme giuridiche:
  - Joint venture
  - Consorzi e società consortili
  - Associazioni temporanee di imprese
  - Reti di imprese
- criteri di scelta della forma giuridica

# Joint Venture

La joint venture, come istituto giuridico, non è specificamente disciplinata nel nostro ordinamento ma accettata. Le joint venture sono *"forme di associazione temporanea di imprese finalizzate all'esercizio di un'attività economica in un settore di comune interesse, nelle quali le parti prevedono la costituzione di una società di capitali, con autonoma personalità giuridica rispetto ai «coventurers», alla quale affidare la conduzione dell'iniziativa congiunta»*

# Joint Venture e Corporate Joint Venture

- varie fattispecie tutte orientate a disciplinare la cooperazione tra due o più imprese per il raggiungimento di comuni obiettivi commerciali (es. riduzione della concorrenza, conquista di nuovi mercati), tecnici (es. decentramento produttivo, delocalizzazione) o finanziari (es. utilizzazione congiunta di risorse).
- Tale cooperazione può realizzarsi per mezzo di un'iniziativa meramente contrattuale (es. assunzione di un vincolo negoziale finalizzato alla realizzazione congiunta di un determinato affare), ovvero attraverso una più complessa operazione in cui la collaborazione assume una forma societaria che si sovrappone alle originarie strutture imprenditoriali per il raggiungimento dello scopo comune.

# Definizioni

In particolare, con equity joint venture o corporate joint venture si intendono le società di capitali con responsabilità limitata aventi per oggetto un'attività congiunta tra le imprese che vi partecipano quali socie. In estrema sintesi, due o più imprese, dette anche co-venturers, costituiscono una società di capitali in funzione strumentale per realizzare uno scopo comune

# L'Iter

La costituzione della società veicolo e la sua attivazione, però, sono solo i momenti conclusivi di un lungo e complesso processo che, partendo dalle valutazioni preliminari, viene scandito dalle varie fasi che si susseguono, fino a giungere alla piena operatività della joint venture.

La realizzazione della joint venture societaria, infatti, è divisibile idealmente in tre stadi principali, ciascuno dei quali marcato da passaggi e fasi intermedie che portano al progressivo avanzamento verso la chiusura di tutti i contratti coinvolti nell'operazione e alla costituzione della società.

Nella fase preliminare le parti conducono le trattative relative alla sostanza della loro alleanza. Tale fase è contraddistinta dalla sottoscrizione di uno o più documenti propedeutici che gettano le basi dell'accordo e dettano le linee guida che le parti seguiranno per la realizzazione del progetto. Tali documenti, di cui meglio si dirà infra, sono generalmente costituiti da:

- l'accordo di riservatezza (c.d. Confidentiality agreement o Non Disclosure Agreement NDA);
- lo studio di fattibilità (c.d. Feasibility study); e
- la lettera di intenti (c.d. Letter of intent).

Dopo aver sottoscritto la lettera d'intenti e predisposto lo studio di fattibilità, le parti entrano nella fase di negoziazione e redazione del contratto principale, che detta le norme che regoleranno la vita e le vicende (fisiologiche e patologiche) della joint venture (c.d. Joint venture Agreement - JVA).

Parallelamente, le parti negoziano e redigono anche i contratti ancillari che la futura società concluderà con le parti stesse (c.d. Ancillary Agreements) quali, per esempio, contratti di engineering, di distribuzione e così via.

Successivamente alla sottoscrizione del Joint venture Agreement, le parti entrano nella fase operativa della joint venture. Infatti, seguendo quanto convenuto nel contratto principale, le parti costituiscono la società (c.d. Joint venture Company - JVC), la dotano dei mezzi per operare, ottengono le necessarie autorizzazioni, nominano gli organi sociali e via discorrendo.

# Forme di Joint Venture

E' possibile operare una prima distinzione in base agli scopi perseguiti dalle parti:

- la forma più semplice di joint venture è l'alleanza tra co-venturers di durata breve, per esempio per l'attuazione di un progetto di ricerca (c.d. Research and Development Agreement) o per la realizzazione di un'opera (c.d. Consortium Agreement);
- una forma più complessa, invece, si realizza quando i co-ventures decidono di collocare una parte delle rispettive attività in comune, all'interno di un veicolo societario costituito ad hoc, per la produzione di beni o la prestazione di servizi, entro un determinato territorio; in questi casi, le parti possono addirittura cedere al nuovo veicolo societario un ramo della loro attività; nei casi più estremi, le parti confluiscono interamente nel nuovo soggetto societario, dando vita a una vera e propria fusione.

Come già accennato, però, la più nota differenziazione attiene al profilo strutturale per cui, tradizionalmente, si individuano due sottotipi della figura della joint venture:

- la joint venture contrattuale (c.d. Contractual Joint venture) nella quale lo strumento giuridico che dà vita e governa la joint venture è un accordo complesso (anche formato da più contratti collegati da un contratto quadro) finalizzato a coordinare l'apporto delle parti nella realizzazione del progetto;
- la joint venture societaria (c.d. Equity Joint venture o Corporate Joint venture) in cui lo strumento giuridico che dà vita alla joint venture è una società cui le parti affidano il compito di realizzare il progetto comune.

Queste forme di cooperazione vengono realizzate in base alla necessità di avere a disposizione un agile strumento idoneo al perseguimento di un affare, la cui attuazione presuppone l'integrazione sotto il profilo quantitativo e qualitativo di più risorse, senza tuttavia la predisposizione di un'organizzazione alla quale i contraenti debbano essere gerarchicamente subordinati.

# La JV Contrattuale

Nella joint venture contrattuale, come anticipato, gli imprenditori integrano reciprocamente le capacità tecniche, economiche e finanziarie delle rispettive imprese aumentando le possibilità di successo e riducendo contemporaneamente i rischi dell'attività.

- La joint venture contrattuale è prevalentemente utilizzata dalle piccole e medie imprese per l'elasticità che offre rispetto ad altre forme di gestione comune dell'impresa e si presta maggiormente agli accordi tra co-venturers destinati ad avere durata breve, per esempio per l'attuazione di un progetto di ricerca (c.d. Research and Development Agreement) o per la realizzazione di un'opera (c.d. Consortium Agreement).

Il documento che contiene la joint venture contrattuale, come ogni altro contratto, deve rispecchiare gli elementi essenziali prescritti dalla legge e può anche sostanziarsi in uno o più contratti collegati, che disciplinano e coordinano l'attività dei co-venturers nella realizzazione del progetto comune.

È anche possibile che l'organizzazione della joint venture venga affidata a un contratto quadro che preveda, in particolare, lo scopo comune perseguito e disciplini dettagliatamente l'assegnazione delle attività alle parti, l'ammontare e le modalità degli investimenti, l'entità e le modalità dei finanziamenti, l'assegnazione dei costi e la distribuzione dei profitti, a cui vengono integrati una serie di accordi accessori (es. di protezione del marchio, cessione del know-how, contratti di assunzione, distacco di personale ecc.).

Nell'ambito delle joint ventures contrattuali, quindi, il principio dell'autonomia delle parti ha massima espressione, infatti, le parti sono libere di strutturare il contratto secondo il modello che meglio si confà allo scopo comune perseguito.

La joint venture contrattuale trova, infatti, applicazione in molteplici settori e per le iniziative più diverse, ad esempio per:

- partecipare a un appalto;
- ingegnerizzare un nuovo prodotto;
- creare i presupposti per entrare in un nuovo mercato;
- sviluppare un progetto

Per questo non è possibile identificare un contratto di joint venture unico, astrattamente applicabile per la generalità delle operazioni commerciali: la sua struttura dipenderà strettamente dallo scopo in concreto perseguito dalle parti e per il quale il contratto è stipulato.



# Le forme e le figure tipiche di JV

A ogni buon conto, è possibile delineare gli elementi essenziali e le questioni principali che ciascun contratto, a prescindere dallo schema utilizzato, deve possedere e che le parti devono tenere in debita considerazione in fase di redazione.

Anzitutto, è fondamentale determinare con esattezza l'oggetto della collaborazione, avendo cura di indicare i rispettivi impegni delle parti.

Uno dei punti più delicati della joint venture contrattuale, poi, attiene al profilo della responsabilità delle parti. In particolare, vi sono due elementi che il contratto deve disciplinare in modo preciso e coerente: la responsabilità interna, ossia quella che esiste tra le parti per i loro rapporti come diretta conseguenza del contratto, e la responsabilità esterna per le obbligazioni assunte o riferibili alla joint venture.

La responsabilità interna è uno dei punti di maggiore frizione in fase di negoziazione, in quanto, spesso, nelle fasi patologiche del contratto, le parti tendono a imputarsi reciprocamente le cause di eventuali errori o mancanze nell'esecuzione del progetto comune, rendendo estremamente difficile risalire alla responsabilità effettiva.

In considerazione della funzione di prevenzione delle liti che il contratto dovrebbe svolgere, e data l'oggettiva difficoltà di stabilire a priori quali errori o quali mancanze possano essere compiute dalle parti, spesso, nella prassi contrattuale è prevista una formula generale di risarcimento del danno, limitata, però, nell'ammontare a una percentuale del valore della partecipazione alla joint venture.

Inoltre, il contratto dovrà contenere un efficiente sistema di gestione del contenzioso, intendendo come tale non solo le controversie vere e proprie, ma anche ogni dissidio che dovesse insorgere fra i contraenti.

Sarà quindi opportuno prevedere un meccanismo che intercetti i potenziali contrasti sin dal loro manifestarsi, per esempio ricorrendo all'arbitraggio nel caso in cui la disputa sia limitata a valutazioni strettamente economiche, oppure a un comitato tecnico, per le discussioni circoscritte all'ambito specialistico.

In ambito internazionale, nel contratto si dovrà prestare attenzione all'aspetto della legge applicabile.

Se è vero, infatti, che le parti sono libere di determinare il contenuto dei loro accordi, è altrettanto vero che il Paese in cui la joint venture dovrà operare o al quale appartiene un partner potrebbero non riconoscere la validità di accordi di questo tipo oppure sottoporli a particolari condizioni. È quindi necessario valutare attentamente tale aspetto in fase di redazione del contratto<sup>16</sup>.

Analoghe cautele dovranno, infine, essere impiegate per quanto riguarda il regime fiscale applicabile.

Nel nostro ordinamento non esiste una forma giuridica assimilabile alla joint venture contrattuale, per cui la realizzazione di iniziative congiunte viene perseguita tradizionalmente, o utilizzando lo schema dei contratti collegati (es. fornitura e appalto, licenza di brevetto ed engineering ecc.) o adattando alle esigenze degli imprenditori istituti tipici come l'Associazione temporanea d'impres

# Raggruppamento Temporaneo di impresa

Nell'ambito di un raggruppamento temporaneo d'impresе (RTI) per l'esecuzione di un appalto pubblico, regolato da un mandato con rappresentanza, le singole imprese riunite devono fatturare nei confronti della Stazione appaltante. Tuttavia, in alternativa, le fatture possono essere emesse dalla capogruppo, purché in nome e per conto delle altre imprese del raggruppamento e a condizione che ciò venga specificato nelle fatture medesime.

Così ammette per la prima volta l'Agenzia delle Entrate nella **Risposta n.47 del 21 febbraio 2004**, ad un'istanza d'interpello di un Comune che chiede se, in presenza di un raggruppamento temporaneo di imprese (RTI), le fatture nei suoi confronti possano essere emesse a nome della sola impresa mandataria, alla quale è stato conferito un mandato speciale con rappresentanza, che provvederà poi a ripartire i corrispettivi dei lavori tra le singole imprese mandanti.

In merito, l'Amministrazione finanziaria ripercorre i vari pronunciamenti intervenuti sul tema nel corso degli anni, richiamando e confermando *in primis* il Principio di Diritto n.17 del 17 dicembre 2018, secondo il quale, se per l'esecuzione di un appalto pubblico viene costituita un'associazione temporanea d'impresе in base ad un mandato con rappresentanza, gli obblighi di fatturazione nei confronti della Stazione appaltante sono assolti dalle singole imprese associate, in funzione delle lavorazioni eseguite pro-quota.

Ciascuna impresa, infatti, conserva la propria autonomia ai fini della gestione degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali, in quanto il mandato con rappresentanza non determina di per sé una nuova organizzazione o associazione tra le imprese riunite.

# Raggruppamento Temporaneo di impresa

Questo chiarimento, specifica la Risposta n. 47/2004, si deve ritenere ancora valido anche alla luce del nuovo *Codice dei contratti pubblici* (D.Lgs. 36/2023).

Infatti, la disciplina dei “*raggruppamenti temporanei di operatori economici*”, ora contenuta nell’art.68, co.8, del medesimo D.Lgs. prevede sempre che «*Il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali*», in analogia con le previgenti disposizioni in materia.

Ciò premesso, nel caso di specie l’**Agenzia delle Entrate, pur confermando** che, sulla base di questo schema, le **singole imprese sono tenute ad emettere fattura verso il committente**, ciascuna per la propria quota di lavori eseguiti, **ammette per la prima volta una modalità alternativa di fatturazione alla Stazione appaltante.**

In particolare, viene chiarito che la **mandataria capogruppo**, d’intesa con le altre imprese, **può fatturare direttamente nei confronti del committente “in nome e per conto” delle stesse**, specificando questa circostanza nelle fatture emesse, ai sensi dell’art. 21, co.1 e 2, lett. *n*, del D.P.R. 917/1986 – TUIR.

Di conseguenza, prosegue la Risposta n.47/2024, la **Stazione appaltante può eseguire il pagamento delle fatture direttamente all’impresa mandataria**, sempre “per conto” delle imprese mandanti, **con la precisazione che lo stesso pagamento** dei corrispettivi fa nascere in capo a queste ultime i relativi obblighi fiscali.

## ATI

Al mandatario spetta la rappresentanza esclusiva, anche processuale, dei mandanti nei confronti della stazione appaltante per tutte le operazioni e gli atti di qualsiasi natura dipendenti dall'appalto, anche dopo il collaudo, o atto equivalente, fino alla estinzione di ogni rapporto. La stazione appaltante, tuttavia, può far valere direttamente le responsabilità facenti capo ai mandanti.

Il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali.

# ATI imposte dirette

Secondo la giurisprudenza (Cass. 20.3.2009 n. 6791 e 30.1.2003 n. 1396, Consiglio di Stato 30.7.96 n. 918 e C.T. Reg. Calabria 3.11.2017 n. 3000/2/17), l'associazione temporanea d'impresa (ATI) non costituisce un soggetto tributario autonomo e unitario.

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, il principio secondo cui le imprese conservano la propria autonomia gestionale e fiscale senza che la loro riunione dia, di per sé, luogo alla fattispecie dell'organizzazione o dell'associazione, può rendersi operante, agli effetti tributari, solamente quando sussistano i **presupposti di fatto** che consentano il preciso riferimento soggettivo dei lavori eseguiti.

# ATI imposte dirette

La C.T. Prov. Vicenza 22.3.2017 n. 230/1/17 ha riconosciuto la soggettività passiva ad un'Associazione temporanea di imprese (ATI), costituita per l'esecuzione di lavori in Italia e all'estero, dando rilievo ad una serie di elementi di fatto, sintomatici dell'operatività dell'associazione temporanea quale "***ente autonomo e diverso dalle società partecipanti***", ossia:

l'intestazione delle fatture e dei documenti all'ATI;

la titolarità di un conto corrente bancario;

l'adozione di un criterio percentuale di riparto degli avanzi gestionali

# ATI imposte dirette

- Appalto frazionabile Le imprese riunite in un'ATI conservano la propria autonomia gestionale e fiscale soltanto qualora l'opera o prestazione oggetto dell'appalto risulti frazionabile in parti fisicamente distinte, eseguite autonomamente da ciascuna "associata" avvalendosi della propria organizzazione, dei propri mezzi e del proprio personale, senza che vi sia la necessità di costituire un'organizzazione comune.

Non nasce un nuovo soggetto fiscale e la piena autonomia gestionale di cui godono le imprese fa sì che gli obblighi di fatturazione e di contabilizzazione dei costi e dei ricavi sostenuti e conseguiti per la realizzazione della porzione dell'opera/prestazione affidata siano a carico di ciascuna di esse (cfr. nota ministeriale 17.11.83 n. 9/782).

- Appalto non frazionabile Qualora l'appalto abbia ad oggetto un'opera o prestazione indivisibile, non suscettibile di frazionamento in parti distinte, la necessità di costituire una comune forma organizzativa porta ad individuare, nella riunione di imprese, un nuovo e distinto organismo associato, la cui attività è volta al conseguimento di un reddito d'impresa nell'ambito di un unico processo produttivo.

|

In ogni caso l'ATI viene considerata come autonomo soggetto d'imposta e riconducibile, sempreché non si proceda alla costituzione di apposita società regolare, nella categoria delle società di fatto).

L'Amministrazione finanziaria attribuisce rilevanza ad elementi fattuali, quali le concrete modalità di esecuzione dell'attività da parte delle associate ed il comportamento assunto dalle stesse.

In particolare, con riferimento alle ipotesi in cui l'appalto riguardi la prestazione di un servizio inscindibile nelle sue componenti essenziali, l'ATI è riconducibile ad un organismo associato operante sotto forma di società di fatto, poste le modalità unitarie di gestione dell'appalto e la costituzione, a tal fine, di una società regolare come una mera eventualità, lasciata alla discrezionalità degli interessati

## Contratti di Rete: Rete Soggetto - imposte dirette

La rete-soggetto, in quanto entità distinta dalle imprese partecipanti per effetto dell'iscrizione nella sezione ordinaria del Registro delle imprese, realizza, in modo unitario e autonomo, il presupposto d'imposta, il quale è integrato nella misura in cui sono poste in essere attività di natura commerciale (circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2013 n. 20, § 2).

La rete diventa un **autonomo soggetto passivo di imposta** con tutti i conseguenti obblighi tributari previsti in materia di imposte dirette (ed indirette).

Le reti dotate di soggettività giuridica sono soggetti IRES ai sensi dell'art. 73 co. 2 del TUIR, in quanto organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti, nei confronti delle quali il presupposto di imposta si verifica in maniera unitaria e autonoma,



**enti commerciali**



**enti non commerciali**

Col conferimento al fondo patrimoniale della rete soggetto l'impresa aderente assume lo status di partecipante.

La "partecipazione" alla rete-soggetto rileva, al pari dei conferimenti in società, sia contabilmente sia fiscalmente.

I conferimenti iniziali, nonché gli ulteriori eventuali contributi successivi, di ciascuna impresa al fondo patrimoniale comune costituiscono un apporto "di capitale proprio" in un nuovo soggetto.



## RETE SOGGETTO - Risvolti fiscali

La rete soggetto che esercita attività d'impresa (come intesa ai fini fiscali: articolo 55 del Dpr n. 917/1986 e articolo 4 del Dpr n. 633/1972):

- Deve chiedere in attribuzione un **numero di partita Iva**;
- È obbligata alla **tenuta delle scritture contabili**;
- Deve adempiere a tutti gli **obblighi tributari previsti per le imprese** (gestione dell'Iva, dichiarazione dei redditi, dell'Iva e dell'Irap, pagamento delle imposte, dichiarazione del sostituto d'imposta, etc.).

## Rete Contratto: imposte dirette

La rete-contratto, in quanto priva di personalità giuridica, non assume soggettività tributaria; in particolare, la circ. Agenzia delle Entrate 15.2.2011 n. 4 (§ 20.2), ha chiarito che l'adesione a tale tipologia di contratto non determina l'estinzione o la modificazione della soggettività tributaria delle imprese partecipanti.



Le operazioni (attive e passive) poste in essere in esecuzione del contratto di rete producono effetti, per la quota parte, direttamente in capo ai partecipanti alla rete anche sotto il profilo fiscale. I rapporti tra gli imprenditori partecipanti al contratto di rete e la capofila sono riconducibili, alternativamente, ad una delle seguenti tipologie contrattuali:

- **Mandato con rappresentanza**
- **Mandato senza rappresentanza**

In entrambi i casi, per ciascuna impresa aderente alla rete, i costi sostenuti e i ricavi realizzati in attuazione del programma di rete, concorrono alla formazione del risultato di periodo limitatamente alla quota parte di spettanza di ciascuna impresa.

I costi ed i ricavi derivanti dalla partecipazione ad un contratto di rete sono deducibili o imponibili dai singoli partecipanti secondo le regole del TUIR e devono essere indicati nella dichiarazione degli stessi.

## Mandato con rappresentanza

Gli atti posti in essere in esecuzione del contratto di rete producono effetti giuridici direttamente in capo ai singoli rappresentati.



**diretta imputazione delle operazioni compiute ai singoli partecipanti.**



per ciascuna impresa partecipante fatturazione delle operazioni per la quota parte del prezzo ad essa imputabile



per i fornitori, emettere nei confronti di ciascuna impresa partecipante le fatture relative alle operazioni passive, indicando per ciascuna fattura, la parte di prezzo ad essa imputabile

## Mandato senza rappresentanza

Non si verificano effetti sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto



La singola impresa o l'eventuale capofila è tenuta a "ribaltare" i costi ed i ricavi ai partecipanti per conto dei quali ha agito emettendo o ricevendo fatture per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese.

## Rete soggetto - Imposte dirette Irap

Ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 e 3 del DLgs. 446/97 gli enti di cui all'art. 73 co. 1, lett. b) e c) del TUIR sono, in ogni caso, soggetti passivi d'imposta in relazione all'attività esercitata.

In merito alla determinazione della base imponibile IRAP, la circ. Agenzia delle Entrate 18.6.2013 n. 20 (§ 2) ha specificato che qualora le reti-soggetto rientrino tra gli enti commerciali di cui all'art. 73 co. 1 lett. b) del TUIR si applicano le disposizioni di cui all'art. 5 del DLgs. 446/97, mentre nel caso in cui le stesse rientrino tra gli enti non commerciali di cui all'art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR si applicano le disposizioni di cui all'art. 10 del DLgs. 446/97.

## Rete Contratto: imposte dirette Irap

Priva di personalità giuridica



**non assume soggettività tributaria ai fini IRAP**

IRAP calcolata, in capo a ciascuna delle imprese retiste secondo le rispettive regole.

## Rete soggetto: imposte indirette IVA

La rete soggetto integra il presupposto **soggettivo** di cui all'art. 4 del DPR 633/72, fermo restando che l'applicabilità in concreto dell'IVA dipende anche dal verificarsi degli altri due presupposti (oggettivo e territoriale).

La soggettività passiva ai fini IVA comporta l'attribuzione alla rete di un numero di partita IVA, con la conseguenza che gli adempimenti ai fini IVA **sono effettuati autonomamente dalla rete.**

## Rete soggetto: imposte indirette IVA

Nell'ambito dell'IVA, in virtù del disposto dell'art. 3 co. 3 del DPR 633/72, le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate **prestazioni di servizi** anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario senza rappresentanza.

La prestazione di servizi resa dal mandante al mandatario e la prestazione resa da quest'ultimo nei confronti di un terzo sono operazioni autonome (art. 3 co. 3 ultimo periodo del DPR 633/72); ciascuna delle due prestazioni ha rilevanza agli effetti dell'IVA e le due prestazioni mantengono, tra loro, la medesima natura "oggettiva".

Ciò comporta l'obbligo di fatturare distintamente ciascuno dei due passaggi, anche se con una base imponibile diversa (secondo le percentuali di concorso ai costi e ai ricavi). Ne consegue che, nell'ambito del contratto di rete, l'impresa capofila deve **"ribaltare" i costi ed i ricavi nei confronti dei partecipanti per conto dei quali ha agito, emettendo o ricevendo fatture per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese**



## Rete soggetto: imposte indirette IVA

A norma dell'art. 6 co. 3 del DPR 633/72, la prestazione di servizi resa dal mandante al mandatario senza rappresentanza si considera effettuata al momento in cui è resa al terzo, salvo che si tratti di prestazioni di carattere periodico o continuativo (in questo secondo caso, la prestazione si considera effettuata nel mese successivo a quella in cui è resa).

Pertanto, solo al momento in cui la prestazione viene resa al terzo (salvo il caso di prestazioni di carattere periodico o continuativo), il mandante è tenuto ad emettere fattura nei confronti del mandatario, secondo le modalità in precedenza descritte.

Per il [mandato all'acquisto](#) non vengono dettate regole ad hoc, il momento impositivo viene fatto coincidere con quello in cui il terzo fornitore rende il servizio nei confronti del mandante, data alla quale **sorgono anche gli obblighi di fatturazione in capo al mandatario.**

Nel momento in cui oggetto del mandato senza rappresentanza siano servizi con IVA "oggettivamente" indetraibile ai sensi dell'art. 19-bis1 del DPR 633/72, **gli effetti dell'indetraibilità ricadono sul soggetto mandante.**

Al contrario, il mandatario non rimane inciso dall'imposta, limitandosi a rifatturare al mandante stesso il bene o servizio acquisito.

Tale impostazione è stata confermata dalla ris. Agenzia delle Entrate 28.1.2005 n. 10 con riferimento ad un consorzio (soggetto che agisce quale mandatario senza rappresentanza) che acquisisce per conto delle società consorziate spese di telefonia mobile, la cui IVA era indetraibile al tempo nella misura del 50% ai sensi dell'art. 19-bis1 co. 1 lett. g) del DPR 633/72; secondo l'Agenzia, l'indetraibilità grava sul mandante (ovvero, sulle singole società consorziate), in virtù del principio generale per cui gli effetti economici dell'operazione ricadono nella sfera di questo soggetto, e non del mandatario.

## Rete Contratto – mandato con rappresentanza - IVA

Se capofila agisce quale mandatario con rappresentanza (ovvero in nome e per conto del mandante-impresa retista), il negozio giuridico, anche ai fini dell'IVA, intercorre tra mandante e terzo.

Il mandatario (capofila) assume un ruolo, per così dire, "trasparente".



La prestazione di servizi è effettuata dal mandante (impresa retista) direttamente nei confronti del terzo, ovvero dal terzo direttamente nei confronti delle imprese retiste.

Conseguentemente:

***le imprese retiste sono tenute a fatturare le operazioni attive per la quota parte del prezzo ad essi imputabile; i fornitori sono tenuti ad emettere, nei confronti di ciascuna impresa partecipante, le fatture passive per la parte di prezzo ad esse imputabile.***

## Rete Contratto – mandato con rappresentanza – spese anticipate

Nell'ambito del rapporto di mandato con **rappresentanza risulta applicabile la disciplina di cui all'art. 15 co. 1 n. 3) del DPR 633/72**, relativa all'esclusione dalla base imponibile IVA delle spese anticipate per conto della controparte.

Gli importi anticipati dal mandante al mandatario per il buon esito della prestazione pattuita, hanno natura di "**provvista di fondi**" per l'esecuzione del mandato stesso e, in quanto tali, non costituiscono base imponibile IVA nell'ambito della prestazione resa dal mandatario al mandante.

Resta fermo, secondo la ris. 133/2004, l'obbligo per il mandatario di tenere distinta contabilizzazione, anche a livello di documentazione di addebito, della destinazione delle somme predette

## Contratto di rete: aspetti contabili

Le operazioni attive e passive poste in essere in esecuzione del programma di rete sono rilevate

distintamente  
a seconda che la rete abbia

- **personalità giuridica** (rete-soggetto)
- **non abbia personalità giuridica** (rete-contratto) e, a seconda che si configuri un mandato con o senza rappresentanza.

## Rete soggetto: aspetti contabili

Le operazioni (attive e passive) sono registrate direttamente dalla rete, senza alcun "ribaltamento" nei confronti delle imprese partecipanti.

I rapporti tra le imprese partecipanti e la rete sono di natura partecipativa e sono assimilabili ai rapporti tra soci e società; l'impresa aderente, con il conferimento al fondo patrimoniale della rete-soggetto, assume lo status di partecipante.

La "partecipazione" alla rete-soggetto rileva, al pari dei conferimenti in società, sia contabilmente sia fiscalmente.

I conferimenti iniziali, nonché gli ulteriori eventuali contributi successivi, di ciascuna impresa al fondo patrimoniale comune costituiscono



apporto "di capitale proprio" in un nuovo soggetto

## Rete contratto: mandato con rappresentanza aspetti contabili

La capofila agisce quale mandatario con rappresentanza dei contraenti producono effetti giuridici direttamente in capo ai singoli rappresentati.



- le imprese partecipanti sono tenute a fatturare le operazioni attive per la quota parte del prezzo ad essi imputabile;
- i fornitori sono tenuti ad emettere, nei confronti di ciascuna impresa partecipante, le fatture passive per la parte di prezzo ad esse imputabile

## **Rete contratto: mandato senza rappresentanza aspetti contabili**

Non si verificano effetti sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto



la singola impresa o l'eventuale capofila deve "ribaltare" i costi ed i ricavi nei confronti dei partecipanti per conto dei quali ha agito, emettendo o ricevendo fatture per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese

# Consorzio

Con il contratto di consorzio due o più imprese danno vita ad un'organizzazione comune finalizzata a svolgere determinate fasi delle imprese stesse, aumentando i ricavi e/o riducendo i costi delle imprese partecipanti (cd. "scopo mutualistico"); ad esempio:

- Acquisto di materie prime, di semilavorati, di materiali di consumo, etc. per le società del consorzio, al fine di ottenere riduzioni di prezzo ;
  - Trasporti per le imprese del consorzio (riduzioni di prezzo);
  - Creazione di una rete distributiva comune;
  - Magazzinaggio dell'interesse delle imprese consorziate;
  - Attività di formazione nell'interesse delle imprese consorziate;
  - Etc.
- Il consorzio può essere:
    - **Con attività interna** (non entra in contatto con i terzi, se non per aspetti marginali); **consorzio interno**;
    - **Con attività esterna** (**entra in contatto con i terzi**: stipulando contratti di acquisto, di vendita, contratti di lavoro, etc.); **consorzio esterno**;

NB: nel seguito ci si limita ad esaminare il consorzio esterno.



## Consorzio esterno

- Il consorzio esterno **NON ha personalità giuridica**, ma è un autonomo centro di imputazione di interessi e di negozi giuridici distinto dai consorziati;
- Regime di responsabilità:
  - Per le obbligazioni assunte in nome e per conto del consorzio, come quelle relative al funzionamento dello stesso, risponde esclusivamente il fondo consortile.
  - Per le obbligazioni assunte in nome del consorzio ma per conto dei singoli consorziati (come, ad esempio, nel caso di acquisti di materie prime e di altri beni o servizi nell'interesse dei singoli consorziati):
    - Nei confronti dei terzi sia ha responsabilità solidale del consorzio e dei consorziati (in modo tale che i terzi possono rifarsi indifferentemente sugli uni o sull'altro);
    - Nei rapporti interni tra consorzio e consorziato, trattandosi di responsabilità per debiti altrui, l'obbligazione grava unicamente sul consorziato.
    - In caso di insolvenza di un singolo consorziato, il debito (del consorziato verso il consorzio) si ripartisce tra gli altri proporzionalmente alle quote di partecipazione.

## Società consortile

La società consortile è, in genere, una società di capitali (avente il “vestito” della SRL o della SPA), con scopo prevalentemente mutualistico, al pari di quello dei consorzi esterni;

La società consortile può anche avere una distinta attività commerciale con scopo di lucro, finalizzata a concorrere alla copertura delle spese di gestione della società (Cassazione SU n. 12190 del 14 giugno 2016).

Alle società consortili si applicano le regole previste per il tipo di società prescelto. Questo principio vale anche per le regole in tema di responsabilità dei soci (Cassazione n. 77 del 4 gennaio 2001).

## Società consortile – conferimenti

I soci sono tenuti ad eseguire i **conferimenti**, così come previsto per le società (in pratica, versamento del capitale sociale e dei relativi aumenti).

I soci possono essere richiesti di eseguire:

- Un versamento periodico di contributi in denaro a favore della società;
- Prestazioni accessorie a favore della società.

Lo statuto, oltre alle clausole standard previste per il tipo societario prescelto, può prevedere clausole specifiche a tutela dei soci esistenti; ad esempio, la clausola di gradimento per i nuovi soci che entrano nella società a seguito di aumento del capitale sociale o per trasferimento della partecipazione sociale.

## Consorzio e società consortile

Il consorzio / società consortile nei rapporti con i propri soci e con i soggetti terzi normalmente adottano uno dei seguenti Modelli di comportamento:

- **Mandato con rappresentanza:**
  - Il consorzio opera in nome e per conto delle imprese consorziate;
  - Rapporto diretto tra imprese consorziate e clienti esterni;
  - Il consorzio addebita le spese di gestione alle imprese consorziate.
- **Mandato senza rappresentanza:**
  - Il consorzio opera in nome proprio ma per conto delle imprese consorziate;
  - Sotto il profilo della fatturazione: le imprese consorziate emettono le fatture nei confronti del consorzio e il consorzio emette le fatture (per pari importo) nei confronti dei soggetti terzi; le fatture in questione per il consorzio non danno origine a costi e ricavi; esse vengono gestite in conti di debito / credito;
  - Il consorzio addebita le spese di gestione alle imprese consorziate.

## Modelli di comportamento

Consorzio che opera in proprio:

- Acquista beni e servizi (presso le imprese consorziate) a proprio nome e per proprio conto;
- Assume dipendenti;
- Vende ai clienti esteri i prodotti delle imprese consorziate;
- Chiude il proprio conto economico in sostanziale pareggio.

Normalmente il modello adottato dal consorzio / società consortile è quello del **mandato senza rappresentanza**: opera in nome proprio ma per conto altrui.

# I Consorzi: Ires

La normativa dell'IRES specifica dei consorzi è contenuta nel T.U. delle imposte dirette approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ed è compresa principalmente nei seguenti articoli:

- Art. 10. Oneri deducibili
- Art. 46. Versamenti dei soci
- Art. 73. Soggetti passivi
- Art. 74. Stato ed enti pubblici
- Art. 96. Interessi passivi
- Art. 145. Regime forfetario degli enti non commerciali - -
- Art. 148. Enti di tipo associativo

# Iva e Ires distinguo

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i consorzi sono stati classificati in tre categorie:

- consorzi che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole;
- consorzi che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole;
- consorzi che non svolgono attività commerciali ed agricole.

Ad ognuna delle prime due categorie abbiamo visto che si applicano precise disposizioni, mentre l'ultima (consorzi che non svolgono attività commerciali ed agricole), non svolgendo alcuna attività imponibile ai fini dell'IVA, non è destinataria di specifici impegni in ordine a questo tributo.

Ai fini dell'IRES, invece, i consorzi sono classificati in due categorie a ciascuna delle quali corrispondono particolari adempimenti:

- consorzi che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- consorzi che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali

# Attività del Consorzio

. L'appartenenza a una o all'altra categoria è guidata dai seguenti due principi, dopo aver accertato che l'attività del consorzio non rientra in una di quelle indicate nell'art. 148, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917:

– l'accertamento dell'attività commerciale in base all'art. 55, del citato D.P.R. n. 917/1986, che richiama, tra l'altro, l'art. 2195 c.c.;

– la prevalenza dell'attività commerciale in base allo statuto, se redatto con atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata e, in mancanza, secondo l'attività svolta (art. 73, comma 5, del citato D.P.R. n. 917/1986).

L'amministrazione finanziaria ritiene che l'accertamento dell'attività commerciale non sia subordinato a quanto dichiarato nell'atto costitutivo, ma all'attività di fatto esercitata dal consorzio.

L'attività commerciale di cui all'art. 2195 c.c., comprende:

- a) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- b) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- c) un'attività di trasporto per terra, per aria o per acqua;
- d) un'attività bancaria o assicurativa;
- e) altre attività ausiliarie delle precedenti.

Inoltre, il citato art. 55, del D.P.R. n. 917/1986, considera, in ogni caso, redditi di impresa:

- a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c., tranne quelle organizzate prevalentemente con il lavoro del contribuente e dei suoi familiari;
- b) i redditi derivanti dallo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
- c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.



# Le differenze tra i consorzi commerciali e non ai fini dell'IRES

Quali sono le conseguenze, ai fini dell'IRES, della collocazione di un consorzio tra quelli di cui al punto b) (consorzi commerciali) o al punto c) (consorzi non commerciali) dell'art. 73, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917?

L'inquadramento nella prima o nella seconda categoria comporta, tra l'altro, le seguenti conseguenze, premesso che ambedue sono soggetti all'IRES:

- differenze nella tenuta di libri contabili-fiscali;
- diversa base imponibile ai fini dell'IRES;
- diversa imponibilità delle plusvalenze e delle minusvalenze;
- diversa imponibilità delle sopravvenienze attive;
- diverso trattamento tributario degli interessi corrisposti da istituti di credito;
- diverso diritto a riportare le perdite;
- diverse modalità di deduzione di costi ed oneri compresi gli interessi passivi;
- diversi obblighi ai fini della dichiarazione dei redditi.

Circa l'adozione dei libri contabili-fiscali, per i consorzi commerciali, l'obbligo di tenere la contabilità ordinaria, indipendentemente dall'ammontare dei ricavi

# I principi fiscali che guidano la deduzione di spese e di oneri dei consorzi commerciali e non

I principi che presiedono alla deduzione delle spese e degli oneri nelle imprese commerciali sono (art. 109, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917):

- **principio di competenza:** le spese sono imputate all'esercizio nel quale sono conseguiti i rispettivi ricavi per la naturale connessione tra essi e per valutare oggettivamente il reddito fiscale realizzato stante il sostenimento di alcune spese. Uniche eccezioni al detto principio derivano dal principio della certezza e da quello della determinabilità, mancando uno dei quali il criterio della competenza non può essere rispettato ed è, quindi, consentito derogarvi;
- **principio della certezza:** una spesa può essere dedotta dal reddito fiscale solo se è certa la sua esistenza. Cioè, una spesa può imputarsi al reddito del periodo solo se la sua esistenza non sia dubbia ovvero che sia stata effettivamente sopportata o, quanto meno, determinata. Abbinato ed inscindibile con questo principio è quello della determinabilità;
- **principio della determinabilità:** una spesa può modificare il reddito fiscale soltanto se sia certa e quantificabile. Quindi non è sufficiente, ai fini della concorrenza al reddito di periodo che le spese siano singolarmente certe, ma è necessario che siano pure valutabili, pena la loro esclusione dalla partecipazione al reddito d'esercizio;
- **principio della inerenza:** è in realtà il primo dei principi da considerare prima di esaminare la compatibilità della spesa agli altri principi. In altri termini, prima di accertare se una spesa sia di competenza di questo o di un successivo esercizio, è indispensabile verificare in quale relazione la stessa si trovi con l'attività svolta dall'impresa e se sia inerente ai ricavi d'impresa

# La Base imponibile

La base imponibile dei consorzi commerciali è costituita dal reddito complessivo netto conseguito nel periodo d'imposta, ovvero nell'esercizio sociale, ad esclusione dei redditi esenti dall'IRES, nonché di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

L'art. 83, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, determina il reddito complessivo partendo dal risultato netto del conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta e variandolo, in aumento o in diminuzione, a seguito dell'applicazione dei criteri stabiliti dal Titolo II del citato D.P.R. n. 917/1986.

Per i consorzi non commerciali, la base imponibile è costituita unicamente dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, dovunque tutti questi siano prodotti e indipendentemente dalla loro destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva (art. 143, del ridetto D.P.R. n. 917/1986).

# Le plusvalenze e le minusvalenze dei consorzi commerciali e non

Le plusvalenze (art. 86, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) sono realizzabili dalla vendita di beni dell'impresa che non rientrano nel suo oggetto di attività, ovvero diversi da quelli indicati nel 1° comma dell'art. 85, del citato D.P.R. n. 917/1986.

Non concorrono a determinare le plusvalenze, le cessioni di materie prime, materie sussidiarie, semilavorati e merci acquistati per essere utilizzati nella produzione. Come si determina la plusvalenza?

Essa si quantifica come differenza positiva tra valore di realizzo del bene, a seguito della cessione, e ultimo valore riconosciuto ai fini dell'IRES, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione. Le plusvalenze sono soggette ad imposta, ovvero partecipano a formare il reddito imponibile d'impresa nell'esercizio in cui sono realizzate. Tuttavia, se il bene oggetto della plusvalenza è posseduto da almeno 3 anni, questa concorre alla determinazione del reddito, a scelta del contribuente:

- o per l'intero ammontare, nell'esercizio in cui è realizzata;
- o in quote costanti, nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

In base al predetto art. 86, del D.P.R. n. 917/1986, le plusvalenze concorrono a formare il reddito:

- a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- c) se i beni vengono assegnati ai soci o destinate a finalità estranee all'esercizio dell'impresa

Nei consorzi commerciali, le plusvalenze sono tassabili non solo all'atto del loro realizzo.

Nei consorzi non commerciali, le plusvalenze sono tassabili solo se sono realizzate mediante operazioni speculative, o attraverso la cessione di beni destinati alle eventuali attività commerciali esercitate.

Quindi, se un consorzio non commerciale dovesse cedere un bene mobile (ad esempio un personal computer) non impiegato in attività commerciali e fosse escluso il carattere speculativo, il maggiore valore realizzato rispetto a quello risultante dallo stato patrimoniale dell'inizio di esercizio, **non concorre alla determinazione del reddito imponibile**. Ma accertare l'intento speculativo nella compravendita di un bene è cosa ardua e, pertanto, il legislatore fiscale, nell'art. 67, del D.P.R. n. 917/1986, ha elencato alcune operazioni per le quali, comunque, il fine speculativo si considera sempre presente, senza che sia consentita la possibilità di esibire una prova contraria.

# Le plusvalenze e le minusvalenze dei consorzi commerciali e non

Il concetto di minusvalenza è contrario a quello di plusvalenza e deriva dal minor valore di realizzo del bene, che non rientra nell'oggetto dell'attività dell'impresa, rispetto all'ultimo valore riconosciuto ai fini dell'IRES. L'art. 101, del D.P.R. n. 917/1986, consente la deducibilità delle minusvalenze dal reddito d'impresa così come le plusvalenze se:

- sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

Per le minusvalenze, occorre fare la distinzione tra:

- A. consorzi commerciali: le minusvalenze incidono negativamente sul reddito d'impresa solo se realizzate così come anticipato per le imprese in genere;
- B. consorzi non commerciali, con contabilità separata dell'attività commerciale esercitata: le minusvalenze influenzano negativamente il reddito dell'attività commerciale come al punto A);
- C. consorzi non commerciali senza contabilità separata ovvero con contabilità unificata: ipotesi non più presente dal 1° gennaio 1998 a seguito dell'introduzione dell'obbligo di tenere la contabilità separata per l'attività commerciale, in capo agli enti non commerciali (art. 144, comma 2 del ridetto D.P.R. n. 917/1986).

Nel caso sub B), comunque, la contabilizzazione della minusvalenza (in presenza di un bene strumentale utilizzato sia per l'attività istituzionale che per quella commerciale) e, pertanto, la sua deducibilità dal reddito relativo all'attività commerciale segue il rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare di tutti i ricavi e proventi compresi quelli che non concorrono a formare il reddito fiscale complessivo e cioè i redditi esenti e quelli derivanti dalle attività istituzionali

# Le sopravvenienze attive e passive

Le sopravvenienze attive derivano, secondo l'art. 88 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, da:

- il conseguimento di proventi a fronte di spese od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti periodi d'imposta;
- i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
- la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

Tra le sopravvenienze attive anche i contributi ricevuti, anche a titolo di liberalità, sotto forma di denaro o di beni in natura, tranne quelli ricevuti in forza di legge dallo Stato o da altri enti pubblici.

Questi proventi partecipano al reddito del periodo d'imposta in cui sono incassati oppure in quote costanti nello stesso periodo e, al massimo, nei quattro successivi.

# Le sopravvenienze attive e passive

Le sopravvenienze passive (si veda art. 101 del citato D.P.R. n. 917/1986) derivano:

- dal mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
- dal sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
- dalla sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

Quali gli effetti delle sopravvenienze attive e passive sui redditi fiscali dei consorzi commerciali e non?

Nei consorzi commerciali le sopravvenienze attive e passive influenzano sempre il reddito imponibile.

Nei consorzi non commerciali le sopravvenienze attive incidono positivamente sul reddito se relative ad attività commerciale mentre, per le sopravvenienze passive relative ad attività commerciale, si opera il seguente distinguo:

- se il consorzio non commerciale tiene la contabilità separata, le sopravvenienze passive incidono sul reddito;
- se il consorzio non commerciale tiene la contabilità unica: l'ipotesi non è fattibile dal 1° gennaio 1998 a seguito dell'obbligo calato sugli enti non commerciali di tenere la contabilità separata in merito alla contabilità commerciale (art. 144 citato, del D.P.R. n. 917/1986)

# Il riporto delle perdite d'ex nei consorzi

Il reddito prodotto dai soggetti d'imposta è oggetto di tassazione, cioè è decurtato di una quota d'imposta, mentre la perdita d'esercizio, in virtù del principio che non può esservi tassazione sino a quando la perdita non sia reintegrata, non è tassabile.

Gli enti commerciali, in base all'art. 84, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, possono riportare la perdita di un periodo d'imposta in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. L'unica condizione posta per la deducibilità della perdita è che questa sia determinata con gli stessi criteri contenuti nella disciplina tributaria del reddito d'impresa di cui all'art. 84, del detto D.P.R. n. 917/1986 (si veda la Ris. Min. 9/959 del 23 ottobre 1978, della soppressa Dir. Gen. II.DD., tuttora applicabile in base al citato D.P.R. n. 917/1986).

Tuttavia, il riporto delle perdite è vietato quando:

- la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del consorzio o società consortile che riporta le perdite è ceduta o comunque acquisita da terzi anche a titolo temporaneo;
- viene modificata l'attività principale esercitata di fatto nei periodi d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori.

Quindi, supponendo che nell'anno N un consorzio commerciale abbia subito una perdita, questa può essere portata in deduzione dal reddito degli esercizi successivi senza limiti di tempo, in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascun periodo d'imposta. Inoltre, è stata prevista la possibilità di compensare quelle realizzate nei primi tre periodi d'imposta, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva, sempre a tempo indeterminato nei limiti del reddito imponibile di ciascun periodo d'imposta.



# Gli obblighi ai fini della dichiarazione dei redditi dei consorzi commerciali e non

L'art. 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dispone che ogni soggetto d'imposta deve dichiarare i redditi posseduti, anche se non dovesse derivare alcun debito d'imposta, ed ancora che i soggetti obbligati a tenere le scritture contabili devono presentare la dichiarazione dei redditi, anche in assenza di redditi.

Quindi, l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi incombe sia sui consorzi commerciali che su quelli non commerciali, essendo ambedue destinatari dell'obbligo di tenere scritture contabili anche se di diversa portata.

Per i consorzi non commerciali, la dichiarazione si deve effettuare limitatamente ai redditi imponibili ai fini dell'IRES, ovvero ai redditi commerciali eventualmente conseguiti.

I consorzi non commerciali, che non svolgono alcuna attività commerciale e che non posseggono redditi fondiari o redditi di capitale, sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione. Ci si pone il quesito se i consorzi non commerciali che effettuano occasionalmente attività commerciale siano tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi. Le istruzioni generali che l'Agenzia delle Entrate accompagna alla compilazione delle dichiarazioni Redditi SC • Redditi SP • Redditi ENC, per il periodo d'imposta 2022, al parag. 2.2 soggetti obbligati alla compilazione del modello Redditi ENC - Enti non commerciali ed equiparati, consentono, con una disposizione chiaramente amministrativa, che gli enti che hanno esercitato solo occasionalmente attività commerciale non sono obbligati a presentare la dichiarazione

# I contributi, le quote e l'IRES

I contributi sono versati dai consorziati per costituire il fondo consortile e le quote sono erogate per la gestione del consorzio. I contributi versati dai consorziati all'atto costitutivo del consorzio hanno natura patrimoniale e non reddituale in quanto non sono ricavi per il consorzio. Infatti i ricavi, sono quelli contenuti nell'art. 85, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 *es i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, ecc.*

I contributi versati dai consorziati non sono in cambio di prestazioni ricevute dal consorzio e, quindi, non sono imponibili per il consorzio. I contributi versati durante la gestione per incrementare il fondo consortile seguono lo stesso trattamento tributario di quelli pagati alla costituzione, quindi questi contributi sono soggetti all'imposta di registro, invece le quote, versate per la gestione del consorzio quali corrispettivi per prestazioni o cessioni effettuate nei loro confronti dal consorzio, sono considerati ricavi per quest'ultimo. Il consorzio, infatti, sostiene dei costi a fronte dei quali consegue dei ricavi dai consorziati in proporzione ai servizi o ai beni ceduti.

I contributi ricevuti a titolo di liberalità da enti vari ad esclusione dei:

- contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;
- contributi in conto esercizio dello Stato e di altri enti pubblici spettanti a norma di legge; costituiscono sopravvenienze attive.

Questo vale per i consorzi commerciali.

Per i consorzi non commerciali sono non imponibili i contributi associativi, le quote versate dai consorziati costituiscono ricavi e, quindi, concorrono a determinare il reddito d'esercizio, se corrisposti per specifiche prestazioni rese dal consorzio nell'esercizio di attività commerciali.

Le quote versate per l'esercizio delle attività istituzionali, non commerciali, dei consorzi non commerciali non costituiscono ricavi imponibili.

Anche i contributi ricevuti a titolo di liberalità costituiscono sopravvenienze attive e, quindi, per i consorzi commerciali, soltanto se elargiti per l'esercizio dell'attività commerciale sono tassati mentre nessuna imposizione deve riconoscersi ai contributi liberali ricevuti per le attività istituzionali non commerciali

# I contributi versati ai consorzi e l'imposizione fiscale dei consorziati

Qual è il trattamento fiscale delle quote e dei contributi versati al consorzio dai consorziati sul loro reddito?

Come per un'impresa non finanziaria, l'acquisto di titoli di partecipazione in altre società, non costituendo l'oggetto della sua attività, è considerato un costo che influenza il patrimonio e, quindi, non è detraibile dal reddito di periodo, così la quota versata per aderire ad un consorzio o per incrementare successivamente il suo fondo di dotazione non è una spesa che possa detrarsi dal reddito in analogia al trattamento fiscale del consorzio, ove tali quote non costituiscono ricavi.

Mentre, i contributi versati dai consorziati per coprire i costi di gestione del consorzio commerciale, anche in considerazione delle prestazioni ricevute dallo stesso, sono componenti negativi del loro reddito, così come nel consorzio sono considerati componenti positivi del proprio reddito. (C.M. 20 novembre 1998, n. 263/E).

Nei consorzi non commerciali, i contributi versati dai consorziati in funzione delle prestazioni ricevute dal consorzio nell'esercizio della secondaria attività commerciale sono detraibili dal reddito dei partecipanti, mentre i contributi versati al consorzio per la sua attività istituzionale devono considerarsi delle semplici liberalità e, ai sensi e nei limiti dell'art. 100, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono deducibili dal reddito fiscale dei partecipanti

# I contributi pubblici (in conto esercizio) ai consorzi

I consorzi possono essere destinatari di contributi pubblici. I contributi possono avere tre funzioni:

- contributi in conto esercizio: sono versati dall’ente pubblico per contribuire a ridurre i costi che gravano sul consorzio, vuoi per interessi, vuoi per il costo del personale, ecc. in altri termini sono contributi in conto alla gestione del consorzio; , i contributi in conto esercizio sono compresi tra i ricavi d’esercizio, ai sensi dell’art. 85, comma 1, lett. g) ed h), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; I contributi in conto esercizio sono contabilizzati per competenza economica e non per cassa (cioè indipendentemente dalla data del loro incasso) e sono iscritti alla voce A.5 – Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio – del Conto economico
- contributi in conto capitale: sono versati al consorzio per favorire l’incremento del suo patrimonio senza essere necessariamente legati all’obbligo di particolari investimenti;
- contributi in conto impianti: sono strettamente correlati all’acquisizione di beni strumentali specifici, ovvero al rinnovo degli stessi;

In sostanza, come chiarisce la Ris. del 29 marzo 2002, n. 100/E, dell’Agenzia delle Entrate, ai fini fiscali:

- a) i contributi in conto capitale rilevano ai fini del reddito secondo il criterio di cassa, ovvero in quote costanti nell’esercizio del loro incasso e nei successivi (nei limiti di quattro esercizi successivi);
- b) i contributi in conto impianti partecipano alla determinazione del reddito secondo un principio di competenza economica: o abbattendo il valore degli impianti da ammortizzare (con la conseguenza che le quote di ammortamento sono inferiori perché quantificate sul costo di acquisizione del bene assunto al netto del contributo) o ricorrendo alla tecnica dei risconti attivi, cioè, in contropartita all’ammortamento fiscalmente calcolato nel periodo d’imposta, si calcola la quota di risconto attivo di competenza economica dello stesso periodo d’imposta

Quindi, dal punto di vista fiscale, il contributo concorre a far parte del reddito di impresa con gli stessi criteri previsti dalla normativa civilistica. L’art. 88, del predetto D.P.R. n. 917/86, prevede la tassazione dei contributi nell’anno in cui vengono riscossi, soltanto nel caso siano in conto capitale e non sono erogati per l’acquisto di beni ammortizzabili. In presenza di disallineamento determinato tra la normativa civilistica e quella fiscale, occorre effettuare le necessarie riprese fiscali in sede di dichiarazione dei redditi, come segue: – nell’esercizio in cui è registrata la sopravvenienza, deve essere effettuata una variazione in diminuzione, di pari valore, con la rispettiva imposta differita; – negli esercizi successivi, si deve effettuare una variazione in aumento, pari all’importo della rata di competenza del periodo d’imposta, girandola dall’imposta differita

# Momenti impositivi Iva e dirette

<b>Descrizione dell'operazione</b>	<b>IVA (1)</b>	<b>II.DD. (2)</b>
- cessione di beni	alla data di consegna o della spedizione	come per l'IVA
- acconto su futura cessione di beni - fatturazione anticipata rispetto alla cessione di beni	alla data dell'incasso dell'acconto alla data dell'emissione della fattura	alla data della consegna o della spedizione alla data della consegna o della spedizione
- cessione e prestazioni allo Stato ed enti di cui all'ultimo comma dell'art. 6 D.P.R. n. 633	al momento del pagamento (a condizione che sia seguita la procedura suggerita dal Ministero delle Finanze)	come sopra
- cessione di beni immobili	alla data di stipula dell'atto pubblico	come per l'IVA
- cessione di beni mobili ad effetti traslativi successivi	alla data in cui si producono tali effetti e, comunque, non oltre un anno dalla consegna o spedizione	alla data in cui si producono tali effetti
- cessione di beni immobili ad effetti traslativi successivi	alla data in cui si producono tali effetti	come sopra
- prestazioni di servizi: a) non gratuite	all'atto del pagamento del corrispettivo	alla data di ultimazione della prestazione
- prestazioni di servizi: b) gratuite	all'atto del pagamento del corrispettivo nel momento in cui sono rese (se di importo superiore a Euro 25,82)	Come sopra

<b>Descrizione dell'operazione</b>	<b>IVA (1)</b>	<b>II.DD. (2)</b>
- prestazioni di servizi dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici: a) non gratuite	all'atto del pagamento del corrispettivo	alla data di maturazione dei corrispettivi
b) gratuite	nel mese successivo a quello in cui sono rese	come sopra

(1) Art. 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

(2) Art. 109, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

## CRITERI DI SCELTA

### ***Strumenti giuridici a disposizione e criteri di scelta***

Al fine di operare una scelta corretta occorre chiarire (a se stessi) quale sia l'obiettivo (principale) del mettersi insieme:

- Migliorare la situazione delle singole imprese partecipanti all'iniziativa?
- Oppure, creare uno strumento in comune capace di acquisire (esso stesso) valore nel tempo?

Nel primo caso, allora lo strumento da utilizzare è il consorzio / società consortile, l'ATI o la Rete di imprese.

Nel secondo caso lo strumento da utilizzare è quello della società con scopo di lucro (SRL o SPA).

## CRITERI DI SCELTA

### Obiettivi e strumenti

In altre parole, se l'obiettivo dei partecipanti è quello di **valorizzare l'organismo comune** (facendogli assumere nel tempo un valore anche di molto superiore a quello delle imprese partecipanti):

- Investendo in modo consistente nello stesso;
- Intestando allo stesso i marchi relativi ai prodotti venduti;
- Strutturando a nome dello stesso i canali di vendita;
- Etc.

allora lo strumento maggiormente adeguato risulta essere quello della **società con scopo di lucro** (SRL o SPA).

In tale evenienza la società consortile / consorzio risultano meno appropriati.

## CRITERI DI SCELTA

### *Obiettivi e strumenti*

La diversa natura dei due organismi (società con scopo di lucro e il consorzio / società consortile) si manifesta anche al momento dell'eventuale uscita dalla compagine sociale (per recesso o cessione partecipazione):

- Nel caso della **società con scopo di lucro**, viene monetizzata una somma che tiene conto del valore di mercato della società (tenuto conto delle eventuali plusvalenze e dell'avviamento);
- Nel caso del **consorzio / società consortile**, normalmente, viene monetizzata una somma pari al capitale sociale al netto delle eventuali perdite;



## CRITERI DI SCELTA

Nel documento del CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO - Studio n. 134-2013/I - Società consortili: profili pratici e questioni applicative, al riguardo viene affermato che:

“..... le **società consortili** sono caratterizzate da una causa “diversa” rispetto a quella tipicamente societaria (lucrativa - **vantaggi patrimoniali “immediati”**), poiché il loro scopo-fine consiste nell’erogazione di servizi o nella produzione di beni tendenzialmente destinati agli imprenditori soci, e non a terzi (**vantaggi patrimoniali “mediati”**).

## CRITERI DI SCELTA

Il Documento del Notariato continua affermando:

Diversa è, allora, la **funzione dei conferimenti dei soci** nelle società lucrative ed in quelle consortili, e diverse, pertanto sono le conseguenze anche sul **quantum spettante al socio in caso di recesso.**

**Nelle società lucrative**, infatti, le risorse versate al fine di finanziare la società rappresentano **“investimenti”** (cioè mezzi impiegati al fine di produrre nuova ricchezza) e ciò giustifica il fatto che nella liquidazione si deve tener conto “della consistenza patrimoniale della società e delle sue prospettive reddituali, nonché dell’eventuale valore di mercato delle azioni” e cioè della ricchezza prodotta anche grazie al “proprio” investimento, come stabilito dall’art. 2473-ter, comma 2, c.c. per le S.p.A. (ma non diversamente è, come logica, per le S.r.l., laddove l’art. 2473 c.c. stabilisce che i recedenti hanno diritto di ottenere il rimborso della propria partecipazione in proporzione del patrimonio sociale, che è a tal fine determinato tenendo conto del suo valore di mercato).

## CRITERI DI SCELTA

Nelle società consortili, invece, i conferimenti hanno la funzione di garantire l'erogazione di servizi o la produzione di beni predeterminati, per cui non possono considerarsi "investimenti", bensì **contributi versati in modo tale da garantire i vantaggi patrimoniali "mediati"**, con la conseguenza che, in tali società, appare legittima l'introduzione di "una disposizione statutaria che preveda, in caso di recesso di un socio, la liquidazione di un quantum uguale alla frazione di capitale sociale nominale corrispondente alle azioni per le quali il suddetto diritto è stato esercitato".

## CRITERI DI SCELTA

**Nella pratica**, è possibile che gli obiettivi mutino nel tempo:

- **Durante la fase iniziale** (ad esempio: primi anni): l'obiettivo potrebbe avere natura mutualistica (ripartire il costo di una iniziativa costosa e dall'esito incerto);
- **Nella fase successiva** (di consolidamento e di potenziale sviluppo): l'obiettivo potrebbe diventare invece quello di valorizzare la società comune (questa potrebbe, addirittura, raggiungere un valore superiore a quello delle singole imprese socie).

Si potrebbe allora operare come segue: partire con una struttura di tipo consortile, prevedendo (già nel contratto di collaborazione) la possibilità che, ove con l'andare del tempo la struttura consortile non si rivelasse più idonea a rappresentare la sostanza dell'attività svolta, si procederà alla trasformazione della stessa in società con scopo di lucro (ad esempio: società a responsabilità limitata), come consentito dall'articolo 2500-octies del codice civile.

## CRITERI DI SCELTA

Se l'obiettivo è quello di disporre di uno **strumento aggregativo** mediante il quale:

- **partecipare ad una gara d'appalto;**
- coordinare i lavori ricevuti in assegnazione;
- gestire la loro fatturazione (attiva e passiva);

allora la società consortile, il consorzio o l'ATI potrebbero costituire lo strumento ideale.

## CRITERI DI SCELTA

Lo strumento della **società consortile** o del **consorzio**

possono tornare utili anche in altri ambiti, ad esempio:

- mettere in comune una struttura commerciale dedicata ai mercati esteri, ampliando e integrando la gamma dei prodotti offerti;
- partecipare a fiere di esposizione o di vendita in Paesi esteri;
- gestire la vendita tramite internet dei prodotti delle singole imprese socie / consorziate (in particolare, nei confronti di **consumatori finali di altri Paesi Ue**);
- Etc.

## CRITERI DI SCELTA

### Nel caso di lavoro di carattere preparatorio e ausiliario ...

Se l'obiettivo fosse quello di:

- mettere a punto un catalogo prodotti comune;
- allestire e mantenere aggiornato un sito internet plurilingue comune, atto a funzionare come una “vetrina virtuale”;
- partecipare insieme a manifestazioni fieristiche all'estero;
- vendere tramite internet nei confronti di clienti di Paesi esteri;
- operare come centrale di acquisto (ad esempio: in nome e per conto dei singoli retisti);
- svolgere altre attività in comune di carattere non impegnativo;
- Etc.

la **Rete di imprese** può essere lo strumento ideale.

Grazie per l'attenzione