

Società

SOCIETÀ CONSORTILI

DISCIPLINA CIVILE e FISCALE

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Ai sensi dell'art. 2615-ter c.c., le società commerciali possono assumere quale oggetto sociale gli **scopi mutualistici** di cui all'art. 2602 c.c. Dispone, al riguardo, il co. 1 di tale articolo, che «con il contratto di consorzio più imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o per

lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese».

Le società consortili nascono con l'obiettivo di **favorire un risparmio dei costi di produzione**, ovvero un **aumento dei prezzi di vendita** dei prodotti/servizi offerti dalle imprese partecipanti. Dal punto di vista operativo, occorre

determinare quale sia la **disciplina** di volta in volta applicabile alle stesse: se quella dei **consorzi**, ovvero quelle delle **società**.

Sul punto è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate con la R.M. 9.6.2009, n. 147/E, che fornisce chiarimenti in tema di **rimborsi Iva** a favore di società consortili.

SOCIETÀ CONSORTILI – ASPETTI CIVILI: negli ultimi anni, la concorrenza ha incentivato le imprese a cercare di aggregarsi, così da poter affrontare il mercato in modo più competitivo. Una delle **forme meno invasive** ⁽¹⁾ di **aggregazione** è la costituzione di una **società consortile**. Ai sensi dell'art. 2615-ter c.c., per «consortile» s'intende una **società di natura commerciale** (che non può essere quindi costituita sotto la forma giuridica di società semplice), che assume quale oggetto sociale gli **scopi consortili** di cui all'art. 2602 c.c. ⁽²⁾ In pratica, la società consortile rappresenta un passo ulteriore rispetto alla costituzione di un **consorzio con attività esterna**, di cui agli artt. 2612 – 2615-bis c.c. e viene costituita, nella quasi totalità dei casi, sotto la forma giuridica di **società di capitali** proprio per superare il problema della **responsabilità solidale** dei soci, prevista per i consorzi dall'art. 2615 c.c. Infatti, il co. 1 di tale articolo dispone che per le obbligazioni assunte in nome del **consorzio** dalle persone che ne hanno la rappresentanza, i **terzi** si possono rivalere **solo** sul **fondo consortile**. Ma se (co. 2) le obbligazioni sono assunte nell'interesse di un **singolo consorziato**, quest'ultimo risponde **solidalmente** col fondo consortile. Affinché trovi applicazione il regime di responsabilità solidale, **non è necessaria la spesa** del

nome del consorziato per il quale l'obbligazione viene assunta, essendo sufficiente il fatto che l'obbligazione sia stata assunta nel suo interesse. ⁽³⁾

Il **regime di responsabilità limitata** non è però il solo motivo per il quale sovente viene **preferita** la **società consortile** al semplice consorzio. Un altro valido motivo è la dotazione di un corpo di **leggi scritte** (il diritto societario), che permette una precisa regolamentazione dei rapporti tra i soci, e tra i soci e la società, nel caso in cui ci si dimentichi di stabilire qualcosa, in sede di redazione dello statuto.

Detto questo, come è di facile intuizione, un problema ricorrente nel caso di costituzione di una società consortile è la **sovrapposizione** delle **norme** previste per i **consorzi** con quelle dettate per le **società**.

Sul punto, la tesi maggioritaria è dell'idea che vadano applicate le regole proprie del **tipo di società prescelto** (ad es. S.r.l.), seppure il consorzio costituito in forma societaria non possa in ogni caso venire meno alle regole consortili ritenute inderogabili e non possa, viceversa, nel conformare le regole di diritto societario a quelle che sono le necessità del consorzio, oltrepassare le norme societarie ritenute inderogabili. ⁽⁴⁾ Per fare alcuni esempi, se il consorzio consegue

(1) Intendendo per invasiva una forma di aggregazione che comporta la compenetrazione dei patrimoni delle società coinvolte (ad es. fusione).

(2) Al riguardo, il co. 1 di tale articolo dispone: «con il contratto di consorzio più imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese».

(3) Società Commerciali 2008, pag. 1304.

(4) Tribunale di Milano, 12.5.1984.

in via accessoria degli **utili**, nello statuto deve essere prevista una **ripartizione** degli stessi secondo il **criterio mutualistico**, non essendo ammessa una ripartizione degli stessi secondo la quota di capitale posseduta dai soci (**regola consortile inderogabile**).⁽⁵⁾ Ancora, in tema di decisioni assembleari, **non** è ammesso il **voto per teste**, ovvero l'**unanimità** dei consensi ai fini delle modificazioni dell'atto costitutivo, proprio dei consorzi, essendo **inderogabili**, in tali casi, le **norme di diritto societario** che regolano tali fattispecie.⁽⁶⁾

Per quanto riguarda la **costituzione**, il **contratto di società consortile** deve essere redatto in **forma scritta**, a pena di nullità. C'è chi sostiene che non sia necessario l'**atto pubblico**.⁽⁷⁾ Chi scrive ritiene di non aderire a questa tesi: se è vero, infatti, che la società consortile è regolamentata dalle norme del tipo di società di cui si è scelto di adottare la veste giuridica, l'obbligo di redigere il contratto con atto pubblico o meno, dipende dal tipo di società prescelto. Così, se la società consortile è stata costituita adottando la veste giuridica di società a responsabilità limitata, l'atto costitutivo e lo statuto dovranno essere redatti obbligatoriamente per atto pubblico. Alla medesima conclusione si giunge anche per altra via: come visto in precedenza, la società consortile nasce assumendo quale oggetto sociale i fini consortili di cui all'art. 2602 c.c. La società consortile **non** rappresenta, quindi, un tipo di **società a sé stante**, ma prende la forma giuridica di una delle **società commerciali** previste dai Capi III e seguenti del Titolo V del Codice civile. Ciò comporta che le **regole di costituzione** coincideranno con quelle previste per il **tipo di società prescelto**: in caso contrario, si arriverebbe a consentire l'iscrizione alla Camera di commercio di una S.r.l. costituita mediante scrittura privata, solo perché contiene all'interno dell'oggetto sociale, tra gli altri, i fini consortili di cui all'art. 2602 c.c.⁽⁸⁾ Il che non avrebbe senso.

Come anticipato in precedenza, la società consortile è governata, salvo rare eccezioni, dalle norme previste per il tipo di società prescelto. Ci sono casistiche però che necessitano di essere regolate puntualmente all'interno dello statuto, onde evitare la nascita di possibili dubbi interpretativi: è il caso della **redazione del bilancio di esercizio**. È previsto che gli amministratori debbano redigere il bilancio secondo le **norme** stabilite per le **società commerciali di capitali**. Qua-

le è, però, il termine di approvazione dello stesso in caso di costituzione di società consortile, sotto la forma di S.r.l. (ovvero di altra società di capitali)? Occorre applicare il termine bimestrale di deposito di cui all'art. 2615-bis c.c. previsto per i consorzi svolgenti attività esterna, ovvero le norme di carattere specifico appositamente previste per le società di capitali? Una risposta di coerenza sistemica porta a ritenere plausibile la seconda soluzione prospettata, ma è logico che una precisa regolamentazione sul punto nello statuto evita la nascita di possibili impugnazioni di bilancio, in periodi nei quali vi sono frizioni tra i soci.

Passando al tema dei **controlli**, occorre distinguere quelli **interni** da quelli **esterni**. Quelli interni dipenderanno dal **tipo di società** adottato: andrà ad esempio nominato il Collegio sindacale nel caso di consortile S.p.a., o di consortile S.r.l. per la quale sussistono i requisiti di cui all'art. 2477 c.c. Riguardo ai **controlli esterni**, la società consortile è sottoposta ad un **duplice controllo**:

- **controllo dell'autorità governativa**, se si è in presenza di una **distorsione** degli **scopi** propri del consorzio (artt. 2618 – 2619 c.c.);
- **controllo giudiziario** di cui all' art. 2409 c.c., nel caso di **denuncia di gravi irregolarità** commesse dagli amministratori. Sul punto, la recente giurisprudenza⁽⁹⁾ ha ritenuto applicabile il controllo giudiziario, solo quando la società consortile sia costituita sotto la forma giuridica di S.p.a., e non anche se costituita sotto la forma giuridica di S.r.l.

Altro tema di interesse è quello dell'**esclusione** e del **recesso** del **socio** dalla società consortile. Data la peculiarità di tale società, l'atto costitutivo può prevedere una **disciplina diversa**, rispetto a quella societaria. Per quanto riguarda il recesso, l'organo amministrativo può consentire lo stesso ove il socio **cessi** di appartenere alla **categoria imprenditoriale** prevista dal contratto. Questo perché nelle società consortili sono di particolare importanza i **requisiti soggettivi dei soci fondatori**. Tanto che, passando alle ipotesi di esclusione, non è infrequente trovare clausole statutarie che stabiliscono l'esclusione di quei soci che vengono a spossessarsi dell'azienda. Addirittura la giurisprudenza⁽¹⁰⁾ ha ritenuto essere questa una **clausola automatica di esclusione, anche in assenza di una previsione statutaria** in tal senso. Sempre in tema di fuoriuscita

(5) *Tribunale di Milano, cit.*

(6) *Tribunale di Milano, cit.*

(7) *S. D'Andrea, Manuale delle Società, Il Sole 24 Ore, pag. 1291.*

(8) *L'art. 2615-ter, infatti, non parla di esclusività dell'oggetto sociale, ben potendo, la società consortile svolgere oltre a quella consortile, anche altre attività.*

(9) *Corte d'Appello di Salerno, decreto 17.12.2007.*

(10) *Cass. 4.11.1982, n. 5787.*

dalla compagine societaria, vi è la problematica della **cessione della partecipazione** detenuta nella società consortile: in caso di cessione da parte di una **società di persone**, un'eventuale clausola di subentro automatico è efficace solamente nel caso in cui vi sia il **consenso** da parte dell'**acquirente**. Nel caso in cui il cedente sia una **società di capitali**, invece, la **clausola di subentro automatico** è di per sé sufficiente per perfezionare la cessione nei confronti della società (consortile). Ciò a patto che alla quota ceduta **non** siano legate delle **prestazioni accessorie**,⁽¹¹⁾ nel qual caso risulta necessario il **consenso degli amministratori**, al fine di perfezionare il trasferimento.

Riguardo, infine, allo **scioglimento** della società, valgono le **norme** previste per il **tipo societario** prescelto, le quali determinano così le **cause di scioglimento** e le **modalità di liquidazione**.

SOCIETÀ CONSORTILI – ASPETTI FISCALI: ai fini fiscali, il discorso è più semplice, visto che il **tipo di regime** dipende dalla **forma giuridica adottata**. Senza eccezioni.

Ai fini delle **imposte dirette**, quindi, la società consortile costituita sotto la forma di **società di capitali** determinerà il reddito secondo le disposizioni di cui agli artt. 72 e segg., D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5172]. Mentre, ai fini **Iva**, varranno le **disposizioni di carattere generale** di cui al D.P.R. 633/1972.

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la R.M. 9.6.2009, n. 147/E, in tema di **rimborsi Iva**. Il caso era quello di una società consortile che, avendo sostenuto rilevanti costi per l'acquisto di alcuni beni ammortizzabili, chiedeva mediante istanza di interpello, se la stessa fosse legittimata, nonostante l'esiguità delle operazioni attive poste in essere a causa del tipo di attività svolta, a presentare **istanza di rimborso** ai fini Iva ex art. 30, co. 2, lett. c), D.P.R. 633/1972 [CFF ① 230].

Tale articolo consente agli operatori, per i quali risulta dalla dichiarazione Iva presentata un'**eccedenza di Iva a credito superiore** ad € **2.582,28**, di richiedere in tutto o in parte il **rimborso** di tale eccedenza, purché:

- il contribuente effettui prevalentemente **operazioni attive soggette** all'imposta, con **aliquote inferiori** rispetto a quelle passive. Computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'art. 17, co. 5, 6 e 7, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 217] (es. *reverse charge*);
- il contribuente effettui **operazioni non imponibili** di cui agli artt. 8, 8-bis, e 9, D.P.R. 633/

1972 [CFF ① 208, 208a e 209] per un ammontare **superiore al 25%** dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;

- limitatamente all'imposta relativa all'**acquisto** o all'**importazione di beni ammortizzabili**, nonché di beni e servizi per **studi e ricerche**;
- quando il contribuente effettua **prevalentemente operazioni non soggette** all'imposta per effetto dell'art. 7, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 207];
- quando il contribuente si trova nelle condizioni previste dal co. 2 dell'art. 17, D.P.R. 633/1972.

In tale occasione, l'Agenzia ha affermato che per prima cosa va **verificata la qualifica di soggetto passivo d'imposta**, ai sensi dell'art. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 204], in capo alla società. Una volta verificato questo (nell'istanza tale qualifica si dava per presupposta da parte dell'Agenzia), la società consortile può compiere tutte le operazioni proprie dei soggetti passivi, fra le quali la presentazione di un'istanza di rimborso ai fini Iva.

A tale riguardo, afferma l'Agenzia, **non** costituisce **causa ostativa l'esiguità delle operazioni attive** poste in essere, giacché, ciò che conta è unicamente la rilevanza ai fini Iva dell'attività economica cui le operazioni passive (nel caso specifico, l'acquisto di beni ammortizzabili) sono ricondotte. O meglio, ai fini della detrazione e/o della possibile presentazione dell'istanza di rimborso, **non è necessario** l'immediato nesso con **operazioni attive imponibili**.

Quello che conta è che gli acquisti siano stati fatti in relazione ad un'attività economica che consentirà, in futuro, l'esecuzione di operazioni imponibili ai fini Iva, che, in quanto tali, consentono la detrazione/restituzione dell'Iva pagata a monte.

In poche parole, vale il **principio di inerenza** di cui all'art. 19, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 219], tale per cui è consentito detrarre ovvero farsi restituire solamente l'Iva relativa ad **operazioni passive correlate ad operazioni attive soggette** ad imposta.

Per quanto riguarda, infine, l'**individuazione dei beni ammortizzabili** per i quali è consentito presentare istanza di rimborso, occorre rifarsi alle **norme** dettate in materia di **imposte dirette**. Costituiscono, quindi, beni per i quali è consentito presentare istanza di rimborso dell'Iva pagata (sempre che risultino verificati gli altri requisiti retro evidenziati), sia i beni **materiali** di cui all'art. 102, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5202], che quelli **immateriali** di cui al successivo art. 103 [CFF ② 5203].

⁽¹¹⁾ Si tratta di quelle obbligazioni che sovente permettono il raggiungimento dei fini consortili, quali l'obbligo di contribuzione periodico a copertura delle spese di gestione sostenute dalla società consortile.