

1989 per carenza del requisito soggettivo, troveranno applicazione le norme contenute nella L. n. 240 del 1981 e le agevolazioni ivi disposte a favore di tutti i consorzi tra piccole e medie imprese in possesso dei requisiti sopra esaminati.

La L. n. 83 del 1989 appare innovativa anche in ordine ai requisiti che debbono possedere le imprese aderenti al consorzio per l'esportazione.

In primo luogo viene disposto che deve trattarsi di piccole e medie imprese (47) "che esercitano le attività di cui al primo comma numeri 1), 2), 3) e 5) dell'articolo 2195 del codice civile" o di "imprese artigiane di cui alla L. 8 agosto 1985, n. 443", o delle prime e delle seconde congiuntamente. Per quanto attiene alle imprese artigiane, si rinvia alle osservazioni svolte al precedente paragrafo (48). Preme qui invece sottolineare come il legislatore, riferendosi direttamente alle attività imprenditoriali di cui all'art. 2195 c.c., risolve tutti i dubbi interpretativi che la formula contenuta nella L. n. 240 aveva fatto sorgere, chiarendo in particolare che godono delle agevolazioni anche i consorzi ai quali partecipino imprese di servizi (49) e imprese di trasporto o ausiliarie (50).

In secondo luogo, l'art. 2 eleva ad otto il numero minimo delle imprese aderenti al consorzio (51), imponendo loro di sottoscrivere una quota del fondo consortile non inferiore a €

(47) Aventi, a norma del comma 3 dell'art. 1, i requisiti dimensionali stabiliti dal C.I.P.I. ai sensi dell'art. 2, comma 2, lett. f) della L. n. 675 del 1977; il comma 4 del medesimo articolo dispone poi, a differenza della L. n. 240, che godano delle agevolazioni anche i consorzi tra imprese appartenenti ad un gruppo imprenditoriale, purché nell'insieme non superino tali limiti dimensionali. Sul punto si rinvia a quanto scritto precedentemente al par. 2 del presente capitolo, testo e n. 22.

(48) Ovviamente, essendo la L. n. 83 del 1989 posteriore alla legge quadro sull'artigianato del 1985, richiama quest'ultima, senza porre alcuna deroga alle limitazioni degli scopi sociali, dato che la L. n. 443 del 1985 non ne pone.

(49) Come si è visto, la L. n. 240 faceva riferimento a imprese che operassero nel campo industriale, nasendo quindi il problema se dovessero ritenersi comprese anche le imprese di servizi alla luce dell'art. 17 che le contemplava espressamente. Nella L. n. 83 si è invece richiamato l'art. 2195 che al n. 1 richiama espressamente le "attività industriali di produzione di servizi". D'altro canto, l'attività di promozione all'esportazione non può che consistere in una prestazione di servizi.

(50) Conforme FEDEREXPORT, *op. cit.*, p. 440.

(51) Viene mantenuto il numero minimo di cinque imprese nel caso in cui si tratti di imprese artigiane, ed in quello in cui le consorziate operano nei territori di cui all'art. 1 del testo unico delle leggi sugli interventi del Mezzogiorno, approvato con D.P.R. n. 218 del 1978, ovvero in alcuni settori merceologici specializzati.

1.291,14 (52), fermo restando il limite massimo del 20 per cento già imposto dalla L. n. 240 del 1981 (53).

Infine, il legislatore ribadisce che da espressa disposizione statutaria deve risultare il divieto di distribuire "avanzi di ogni genere e sotto qualsiasi forma alle imprese consorziate o socie, neppure in caso di scioglimento del consorzio o della società consortile". Tale espressione, come sottolineato in precedenza, dimostra lo sforzo del legislatore di chiarire in modo inequivocabile che il consorzio, per godere delle agevolazioni, non deve distribuire né utili, né ristorni (54).

Deve essere sottolineata, comunque, la differenza sostanziale che la nuova disposizione pone in essere rispetto alla L. n. 240: l'art. 2, comma 4, vieta infatti ai consorzi di distribuire gli avanzi anche in caso di scioglimento (55).

Tale norma assume particolare rilievo se coordinata con l'art. 3, comma 1, il quale dispone l'esenzione fiscale, ai fini del tributo diretto, degli "avanzi di esercizio destinati a fondi di riserva indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuire tali fondi sotto qualsiasi forma sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento".

La disposizione ora riportata, pur disponendo un beneficio analogo a quello statuito dall'art. 7 della L. n. 240 del 1981, non

(52) In pratica, quindi, si impone un livello minimo di € 10.329,13 (€ 6.455,71 nelle ipotesi citate alla nt. precedente) al fondo consortile: così FEDEREXPORT, *op. cit.*, p. 441.

(53) Si sottolinea, a margine della trattazione, che tali requisiti non sono imposti come condizione di esistenza del consorzio, per il quale valgono comunque le disposizioni contenute negli artt. 2602 e ss. c.c., ove viene lasciata la più ampia discrezionalità in ordine sia al numero dei consorziati, sia all'ammontare del conferimento di ciascuna impresa, sia infine alla quota del fondo da questa detenuta. Conforme PAOLUCCI, *op. cit.*, p. 989, il quale correttamente evidenzia come tali requisiti siano indispensabili solo per godere delle agevolazioni disposte dalla legge in esame.

(54) Per FEDEREXPORT, *op. cit.*, p. 441, la nuova dizione è più opportuna perché "l'attività consortile non è produttiva di utili in senso tecnico, cioè realizzabili a carico dei terzi". Secondo PAOLUCCI, *op. cit.*, p. 989 e ss., la nuova formula "appare più aderente al *modus operandi* delle organizzazioni consorziate" di quella di "utili", dato che questi pur potendo verificarsi, vengono realizzati raramente dal consorzio, ricorrendo quest'ultimo nel *genus* della mutualità. L'Autore sottolinea inoltre come tale espressione appaia "più felice perché supera ogni precedente critica circa l'uso del termine utile che secondo alcuni, sarebbe stato fatto (...) in senso atecnico". Sul punto si rinvia alle osservazioni svolte precedentemente.

(55) Alle imprese consorziate, dunque, verrà restituito solo il valore nominale della quota sottoscritta. Conforme FEDEREXPORT, *op. cit.*, p. 441.

solo ne muta le condizioni per fruirla, che verranno appresso esaminate, ma soprattutto ne amplia le finalità.

La L. n. 83, infatti, non si propone il mero potenziamento dell'apparato produttivo dei consorzi, ma un rafforzamento patrimoniale (56) che andrebbe a beneficio di tutte le imprese consorziate e, indirettamente, dell'intero sistema produttivo; in altri termini, si conferisce al consorzio una valenza che supera l'importanza assunta dallo stesso per le singole consorziate, divenendo il suo operato rilevante per l'intero sistema economico (57), ciò che spiega l'intervento del legislatore nel settore.

Che le finalità perseguite con la L. n. 83 travalichino l'aspetto puramente individuale delle singole imprese è dimostrato dal fatto che viene disposto il divieto di distribuzione degli avanzati anche in sede di scioglimento: tali somme, essendo state sottratte a tassazione propria in considerazione della loro funzione di interesse generale, non perverranno ai consorziate nemmeno in sede di liquidazione del consorzio.

Come conseguenza delle mutate finalità perseguite dal legislatore (rafforzamento patrimoniale e non più mero potenziamento produttivo), sono state disposte nuove condizioni per poter godere dell'esenzione fiscale ai fini delle imposte dirette. L'art. 3, comma 1 della legge in esame vieta, infatti, la possibilità di distribuire gli avanzati per tutta la vita del consorzio (e persino all'atto del suo scioglimento); tali avanzati, per altro, dovranno risultare accantonati formalmente ed in materia autonoma in fondi di riserva indivisibili, iscritti nel bilancio, i quali acquistano così un rilievo fiscale specifico (58).

Non viene, invece, richiesto alcun vincolo di destinazione, come invece disposto dalla L. n. 240 del 1981: ciò che importa al legislatore è che gli avanzati di gestione non vengano in alcun modo

(56) Così Di Pietro, *op. cit.*, p. 991. Si noti che anche l'aver elevato il numero minimo dei consorziate e, soprattutto, l'aver imposto loro una sottoscrizione non inferiore a € 1.291,14 concorrono all'obiettivo del rafforzamento patrimoniale.

(57) Di Pietro, *op. cit.*, p. 991, dopo aver sottolineato che "l'efficacia agevolativa è (...) manifestazione di un rilievo normativo attribuito alla causa consortile", la quale "viene variamente apprezzata a seconda dell'area di intervento fiscale", conclude affermando che la scelta del legislatore è "giustificata dal rilievo economico e dall'incentivo allo sviluppo che si vuole attribuire al settore d'intervento del consorzio e delle imprese che lo compongono". Nello stesso senso anche Proverri e Rossi, *op. cit.*, p. 333.

(58) Così Di Pietro, *op. cit.*, p. 996.

(distribuzione palese o occulta (59)) sottratti alla disponibilità del consorzio. Lo stesso, a differenza della L. n. 240, sarebbe poi libero di impiegarli per potenziare o la propria struttura produttiva, oppure — ad esempio — quella finanziaria e senza alcun vincolo temporale (60).

Di conseguenza, è escluso che tali somme siano utilizzate per ridurre i contributi degli associati, ovvero a copertura delle perdite conseguenti a tale riduzione (61): se così non fosse, non si capirebbe perché il legislatore non si sia limitato a disporre la mera esenzione fiscale degli avanzati. Si è già visto al paragrafo precedente che il tal caso l'effetto di rafforzamento patrimoniale, consistente solo nel risparmio di imposta su avanzati normalmente derivanti da errate valutazioni preventive (62), si sarebbe potuto otte-

(59) Conforme Di Pietro, *op. cit.*, p. 995, per il quale l'agevolazione fiscale legata al divieto di distribuzione degli avanzati risulta incompatibile con un beneficio diretto per i consorziate: "il loro arricchimento apparirebbe in evidente contrasto con la causa che ispira la costituzione dei consorzi e ne assicura a funzione".

(60) Conforme Proverri e Rossi, *op. cit.*, p. 333 e ss.

(61) In senso contrario Di Pietro, *op. cit.*, p. 995, il quale ritiene "coerente con la previsione statutaria e fiscalmente accettabile la scelta di utilizzare gli avanzati di esercizio, formalizzando l'incidenza automatica delle perdite sulle riserve ed evitando così un danno economico ai consorziate". Secondo l'Autore, la copertura di perdite è un fenomeno "giuridicamente distinto da una distribuzione dei menzionati avanzati e non concreta violazione del requisito fiscale. Assicura invece una necessaria reintegrazione del fondo consortile senza causare un ulteriore aggravio economico ai consorziate...". Va sottolineato, però, che l'espressione usata dal legislatore (avanzati di esercizio di ogni genere e sotto qualsiasi forma) è talmente ampia da non far ritenere ammissibile neppure che le somme accantonate siano utilizzabili per fornire dei benefici indiretti ai consorziate, se non quelli che derivano dal potenziamento della struttura consortile. Contra anche Federspor, *op. cit.*, p. 443, la quale, assimilando il beneficio in questione a quello analogamente disposto per le società cooperative dall'art. 12 della L. n. 904 del 1971, ritiene che l'unico divieto posto dalla L. n. 83 riguardi la possibilità di distribuzione, e non anche la copertura di perdite che, pertanto, sarebbe ammessa. In realtà, come si è cercato di dimostrare nel testo, appare logico supporre che il verificarsi di disavanzati sia la necessaria conseguenza dell'insufficiente versamento dei corrispettivi da parte dei consorziate e tale situazione sia del tutto equivalente a quella in cui il consorzio distribuisca gli avanzati e domandi poi alle imprese consorziate di versare contributi congrui sufficienti cioè a coprire le perdite.

(62) In realtà l'obiettivo perseguito dalla legge consiste come si è visto in un rafforzamento patrimoniale più forte, consistente non solo nel fatto che le imposte non intaccano avanzati non fisiologici, ma nell'impiego di tali risorse esclusivamente all'interno del consorzio. Secondo Di Pietro, *op. cit.*, p. 933, invece, la norma agevolativa avrebbe la funzione di "impedire che la presenza non fisiologica degli utili di esercizio possa causare un onere aggiuntivo con il prelievo fiscale, a tutto svantaggio del rafforzamento patrimoniale dell'organismo consortile, ottenuto con la costituzione di riserve in esenzione d'imposta". Ma l'affermazione prova troppo: come si sottolinea nel testo, per ottenere

nera anche in caso di distribuzione dell'avanzo preventivamente escluso da imposizione. Infatti, in caso di successivo disavanzo, ottenuto riducendo appositamente i corrispettivi richiesti ai consorziati al di sotto dei componenti negativi di reddito, i consorziati sarebbero stati comunque chiamati a coprire le perdite, facendo rifluire di fatto le risorse in precedenza distribuite. Al contrario, si ribadisce, il legislatore ha imposto che "gli avanzi di esercizio di ogni genere e sotto qualsiasi forma" siano accantonati in un apposito fondo di riserva indivisibile e ne ha vietato la distribuzione persino in sede di scioglimento.

Alla luce di quanto esposto, deve ritenersi che per tutta la vita del consorzio (cioè fino al momento del suo scioglimento) gli avanzi accantonati rimangano evidenziati nel fondo di riserva, non essendo consentito, quindi, mutare il regime giuridico di tali riserve nemmeno incrementando il fondo consortile (63): se dal punto di vista economico tale operazione appare del tutto neutra, non si può dire altrettanto per quanto attiene agli aspetti tributari connessi all'agevolazione in questione, dato lo specifico valore fiscale (64) assunto dal fondo stesso. Diverrebbe infatti impossibile, sia in caso di prosecuzione dell'attività, sia in caso di scioglimento, distinguere la parte del fondo consortile generata dagli avanzi non distribuiti, né distribuibili, dalla restante parte non soggetta ad alcun vincolo.

Appare doveroso, prima di concludere, esaminare le ipotesi in cui vengano meno i requisiti prescritti dalla legge. Si è già detto che la L. n. 83 ha statuito che la perdita dei requisiti di cui all'art. 2 determina la revoca dei benefici fiscali, previa assegnazione di un termine di un anno per uniformarsi. Come emerge dalla lettura della norma, il legislatore ha voluto evitare i dubbi sorti con riferimento ad analoga disposizione della L. n. 240, e non ha più fatto riferimento ad alcun provvedimento di revoca da parte di imprecisate amministrazioni. Né appare possibile valorizzare in tal senso la locuzione "previa assegnazione", ritenendola riferibile ad un soggetto attivo a tal scopo, posto che lo stesso art. 1 afferma

tale risultato sarebbe stato sufficiente disporre l'esenzione fiscale degli avanzi, lasciando libera la distribuzione.

(63) Di tale avviso appare invece Di Pietro, *op. cit.*, p. 995, per il quale tale parità di giro sarebbe irrilevante.

(64) Riconosciuto dallo stesso Di Pietro, vedi nt. 58.

che "i consorzi (...) sono ammessi a godere dei benefici", senza tuttavia che per godere degli stessi sia necessario alcun provvedimento di ammissione.

Deve ritenersi, quindi, che trascorso un anno dalla perdita dei requisiti concernenti il numero minimo dei consorziati, o la quota di fondo consortile da questi sottoscritta, oppure dalla modifica statutaria che consenta la distribuzione degli avanzi, ovvero ancora dal superamento da parte di alcune fra le imprese consorziate dei limiti dimensionali richiesti dal comma 3, trovino applicazione le conseguenze già analizzate con riferimento all'art. 7 della L. n. 240. In merito, invece, al mancato rispetto del divieto di distribuzione degli avanzi, si fa presente che gli stessi dovranno essere sottoposti a tassazione nell'esercizio in cui l'inottemperanza si è realizzata. Anche in tal caso valgono le considerazioni già svolte nel paragrafo precedente.

#### 4. Il regime di non imponibilità IVA delle prestazioni rese dai consorzi per l'esportazione tra piccole e medie imprese.

I consorzi per le esportazioni, così come definiti dall'art. 1 ed in possesso dei requisiti prescritti dall'art. 2 della L. n. 83 del 1989 (65), godono — oltre all'esenzione ai fini delle imposte sui redditi degli avanzi di esercizio sopra esaminata — di un'agevolazione tributaria anche con riguardo all'imposta sul valore aggiunto.

Tale agevolazione era già concessa ai consorzi per le esportazioni dall'art. 8 della L. n. 240 del 1981. In seguito all'innovazione, quindi, il beneficio disposto ai fini IVA trova applicazione solo verso i consorzi-export in possesso dei nuovi requisiti richiesti, dovendosi ritenere che la L. n. 83 abbia abrogato sul punto la L. n. 240 (66). Va notato peraltro che, se da un lato la L. n. 83 appare più esigente della previgente disposizione, richiedendo condizioni più gravose sia per il consorzio che per i consorziati (in ordine al numero minimo di imprese, alla quota minima da sottoscrivere, al divieto di coprire le perdite con le riserve in esenzione

(65) Sul punto si rinvia al precedente paragrafo.

(66) In tal senso anche FEDEREXPORT, *op. cit.*, p. 438.



d'imposta per tutta la vita del consorzio e di dividere gli utili persino all'atto del suo scioglimento), dall'altro, godono ora delle agevolazioni ivi disposte anche i consorzi che non effettuino alcuna esportazione, limitandosi a svolgere un'attività promozionale a vantaggio dei consorziati.

Il comma 2 dell'art. 3 della L. n. 83 dispone che i servizi resi dai consorzi-export alle imprese consorziate "costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali" ai sensi dell'art. 9 D.P.R. n. 633/1972.

Va subito precisato che l'agevolazione in questione si applica solo nei confronti delle operazioni soggette al campo di applicazione IVA, restandone escluse quelle che vi fuoriescono (67).

Riprendendo le conclusioni cui si è giunti in precedenza (68), in merito alla necessità ai fini dell'imponibilità IVA di un vincolo sinallagmatico fra prestazione e controprestazione, è necessario distinguere tra contributi e corrispettivi versati dai consorziati: a differenza di questi ultimi, commisurati ai servizi resi specificamente ai singoli consorziati, i primi sono sovente legati al mantenimento dello status di consorziato e, pertanto, non essendo riscontrabile alcun rapporto tra prestazione e controprestazione (ossia tra il pagamento del canone ed i servizi di cui il singolo consorziato usufruisce), sono esclusi da IVA.

Ne consegue che solo le somme pagate dalle imprese consorziate a titolo di corrispettivo saranno considerate non imponibili, in quanto versate a fronte di "servizi internazionali o connessi con gli scambi internazionali". Viceversa, i canoni consortili destinati a coprire le spese, anche generali, indipendenti dall'esistenza di un nesso di corrispettività con i servizi specificamente resi ai consorziati, rimarranno escluse dal campo di applicazione del tributo (69).

(67) Conforme Di Pietro, *op. cit.*, p. 997.

(68) Vedi *retro*, cap. III, par. 10.

(69) Secondo Di Pietro, *op. cit.*, p. 997, "il riferimento testuale ai servizi resi alle imprese consorziate pare confermare il carattere specifico dell'attività consortile interessata dal previsto intervento normativo, escludendo di conseguenza che il particolare regime IVA possa essere applicato in maniera generica ed indiscriminata a tutte le funzioni del consorzio, indipendentemente dal fatto che possano essere utilizzate dalle singole imprese. Queste sono par tenute a partecipare economicamente all'esistenza ed al funzionamento dell'organismo dal quale ricevono solo un beneficio indiretto. Questo non può evi-

È stato sostenuto che il discrimine tra l'ambito di applicazione dell'agevolazione e l'esclusione da IVA consiste "nel carattere individuale e specifico del servizio a favore di una o più imprese consorziate" (70). In realtà, il nesso di sinallagmaticità richiede che la prestazione specifica abbia la propria causa giuridica in un corrispettivo specifico, e viceversa. Nel caso di specie, risulta a tal fine del tutto influente la circostanza che la prestazione del consorzio-export sia rivolta individualmente ad "una o più consorziate" piuttosto che a vantaggio di tutte le imprese aderenti.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui il consorzio-export effettui un'attività promozionale all'estero (campagne pubblicitarie) a vantaggio della collettività dei consorziati, il cui costo venga poi imputato alle singole imprese, ripartendolo fra i consorziati in base a possibili e variegati criteri (ad esempio, in ragione della quota di fondo sottoscritta, oppure in funzione dello specifico beneficio che ciascuno ne ricava, anche potenzialmente). Nell'ipotesi considerata è, quindi, presente il requisito di specificità necessario affinché si ricada nell'ambito di applicazione della norma agevolativa, pur non essendo certo "individuale" il servizio reso, bensì collettivo, ancorché divisibile tra tutti gli associati.

Ancora, sono escluse dall'agevolazione disposta dall'art. 3, comma 2, L. n. 83, le cessioni di beni tra consorzio e imprese consorziate (71). La norma citata, infatti, esplicitamente attribuisce il beneficio in parola ai "servizi resi dai consorzi", ossia a quelle prestazioni in cui si possa configurare un'obbligazione di fare, non fare o permettere, qualunque ne sia la fonte (72): è questo il caso dei consorzi che operano quali mandatari all'esportazione con rappresentanza o che erogino alle consorziate servizi connessi all'esportazione o di promozione della stessa.

Il consorzio che svolgesse invece l'attività di esportatore in proprio delle merci e dei prodotti delle consorziate sue fornitrici, oppure l'attività di commissionario all'esportazione per conto delle imprese socie, non effettuerebbe fiscalmente prestazioni di servizi,

dentamente integrare il carattere di prestazioni rese, in cui prevale invece l'aspetto dell'utilizzazione individuale".

(70) Così Di Pietro, *op. cit.*, p. 997.

(71) Conforme Di Pietro, *op. cit.*, p. 998.

(72) Così anche Di Pietro, *op. cit.*, p. 997.

bensi cessioni di beni (73), ciò che lo porterebbe fuori dalla portata agevolativa della norma.

Tali consorzi godono comunque del regime di non imponibilità degli acquisti di cui all'art. 8, comma 2, D.P.R. n. 633 del 1972 nei limiti del *plafond*. Nel caso in cui il consorzio operi in veste di commissionario o di cessionario che curi anche le fasi di trasporto o spedizione al di fuori dell'Unione Europea, disporrà di un *plafond* pari all'ammontare degli acquisti effettuati nell'anno solare precedente. Qualora, invece, il consorzio effettui le esportazioni dei beni prodotti dalle consorziate, dando incarico alle stesse per il trasporto o la spedizione all'estero della merce (la cosiddetta triangolazione), concorrerà a formare il *plafond* per poter effettuare acquisti senza pagamento dell'imposta, anche la differenza fra l'ammontare complessivo dei corrispettivi derivanti dalle esportazioni o dalle cessioni ad importatori stranieri effettuate nell'anno precedente (*plafond* fisso) o nei dodici mesi precedenti (*plafond* mobile), e l'ammontare delle cessioni di beni effettuate nei confronti del medesimo nello stesso periodo ai sensi della lett. a) dell'art. 8 (ovvero le cessioni effettuate al consorzio nel periodo annuale di riferimento, con inoltro della merce all'estero da parte dello stesso cedente-consorzio per conto del consorzio medesimo) (74). È concesso comunque al consorzio, in tal caso, ai sensi della lettera c) dell'art. 8, comma 1, fino all'ammontare complessivo dei corrispettivi derivanti dalle esportazioni o dalle cessioni ad importatori stranieri (effettuate nell'anno precedente o nei dodici mesi precedenti), acquistare beni in regime di non imponibilità purché gli stessi vengano esportati nello stato originario ed entro sei mesi dalla consegna (75).

(73) Ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 3, i passaggi di beni dal committente al commissionario, o viceversa sono considerate cessioni di beni ai fini IVA. Sul punto si rinvia per l'applicazione della norma ai consorzi al par. 9 del cap. III.

(74) Il caso di triangolazione esaminato rientra oramai nelle cosiddette "esportazioni dirette" con la conseguenza che il consorzio può acquistare *extraplafond*, ovvero senza pagamento dell'imposta per qualsiasi importo, dal consorzio beni destinati all'esportazione a cura di quest'ultimo. Così Ris. min., 5 ottobre 1985, n. 355647, in *Boll. trib.*, 1985, p. 1655. In ogni caso, nei limiti esaminati nel testo, il consorzio potrà effettuare acquisti di beni da esportare a propria cura. Per quanto attiene al tema del trattamento IVA delle cessioni all'esportazione e delle operazioni di triangolazione si rinvia al commento tecnico di MANDÒ M. e MANDÒ G., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2001, p. 150 e ss., e alla Cir. min., 9 aprile 1981, n. 12, ivi riprociata, p. 172.

(75) Anche a singola consorzziata godrà, in caso di triangolazione di un *plafond*

Certo, le ipotesi del consorzio commissionario e quella del consorzio acquirente ed esportatore in proprio non sono identiche (76). Per quanto attiene alle consorziate infatti, nel caso in cui il consorzio si occupi dell'oltro delle merci all'estero, nella prima ipotesi (consorzio commissionario) la singola impresa potrà fruire appieno del *plafond* di cui all'art. 8, comma 2 per acquisti nazionali; mentre nella seconda, la consorzziata, se operante prevalentemente con l'estero, non potrà far altro che chiedere il rimborso dell'IVA a credito risultante.

Dopo aver inquadrato l'ambito oggettivo dell'agevolazione, viene importante comprenderne il funzionamento.

Come è stato sottolineato, l'agevolazione attiene più alle consorziate che al consorzio (77), posto che le stesse potranno acquistare i servizi consorziati in regime di non imponibilità senza i limiti del *plafond* di cui all'art. 8, comma 2 del decreto IVA. Infatti, l'art. 8, comma 1, lett. c) ricomprende fra le cessioni all'esportazione anche le prestazioni di servizi inerenti all'esportazione, con la conseguenza che l'acquisto delle stesse in regime di non imponibilità da parte dei consorziate potrebbe avvenire, in assenza della norma agevolativa che li qualifica servizi connessi agli scambi internazionali, solamente entro i limiti succitati.

L'agevolazione si spiega con la necessità di incrementare l'utilizzo dei servizi consorziati proprio da parte di quelle imprese che operano in modo limitato con i mercati stranieri, e che per questa ragione avrebbero a disposizione uno scarso *plafond* per effettuare acquisti in regime di non imponibilità. Il beneficio consiste proprio nel qualificare come "servizio connesso agli scambi internazionali", il servizio reso alle consorziate dai consorzi-export, di modo da non rendere più necessario il *plafond* per l'acquisto degli stessi.

Tale qualificazione riverbera i propri positivi effetti anche sul consorzio: incrementandosi così, in assenza del *plafond*, l'ammon-

pari al totale delle cessioni all'esportazione di cui all'art. 8, lett. a), tenendo conto sia delle esportazioni dirette sia delle esportazioni per conto del consorzio cessionario residente.

(76) Si sono già esaminate al par. 9 de. cap. III, le distinzioni fra i due tipi consorzi, e le conseguenze sul piano fiscale delle differenze, soprattutto nel campo dei tributi diretti.

(77) Di PIETRO, *op. cit.*, p. 998.

tare dei servizi resi in regime di non imponibilità, il consorzio stesso sarà in grado di acquistare beni e servizi senza il pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 9, comma 2 del D.P.R. n. 633 del 1972, che estende a coloro che effettuano servizi connessi agli scambi internazionali la facoltà di acquistare beni e servizi in regime di non imponibilità nei limiti del *plafond* di cui all'art. 8, comma 2 dello stesso decreto (78).

In conclusione, è bene fare un breve accenno all'ipotesi di decadenza dal beneficio disciplinata all'ultimo comma dell'art. 2 della L. n. 83. Si deve infatti contrastare l'orientamento di chi (79) ritiene che il venir meno dell'agevolazione dipenda da un provvedimento di revoca dell'Agenzia delle Entrate, trascorso il termine di un anno, dall'assegnazione da parte dell'Agenzia stessa, per uniformarsi ai requisiti previsti dalla legge. Si è del parere infatti — e lo si è ribadito al paragrafo precedente — che la revoca operi *ex lege* e che l'espressione "previa assegnazione di un termine di un anno", che farebbe presumere l'intervento dell'Amministrazione finanziaria, debba essere interpretata sistematicamente con la locuzione di cui al comma 1 dell'art. 1 "i consorzi sono ammessi a godere dei benefici": in altre parole, non essendo necessario alcun provvedimento per essere ammessi al godimento dell'agevolazione, ugualmente appare non richiesto un provvedimento di revoca per decadere dai benefici.

##### 5. Le agevolazioni fiscali ai consorzi stabili di cui alla legge Merloni-Baratta.

L'art. 12 della L. 11 febbraio 1994, n. 109, così come modificata dal D.L. 3 aprile 1995, n. 101, convertito in L. 2 giugno 1995, n. 216, ha introdotto la figura dei cosiddetti consorzi stabili nell'edilizia. Sono tali i consorzi in possesso dei requisiti (sistemi

(78) Così FEDEREXPORT, *op. cit.*, p. 444, che afferma addirittura che la possibilità di sommare l'agevolazione in commento con il regime di non imponibilità di cui all'art. 8, consente ai consorzi per il commercio estero di usufruire di un trattamento di grande favore. Conformi anche PROFFESI e ROSSI, *op. cit.*, p. 334. Per la distinzione fra la possibilità per il consorzio di acquistare in regime di non imponibilità entro i limiti del *plafond* e l'agevolazione dell'art. 3 della L. n. 83, invece DI PIETRO, *op. cit.*, p. 998.

(79) Vedi DI PIETRO, *op. cit.*, p. 998 e 999.

di qualità, e ulteriori requisiti tecnico organizzativi o economico finanziari) di cui agli artt. 8 e 9 della stessa legge, costituiti da almeno tre consorziati, mediante decisione assunta dai rispettivi organi deliberativi (80), nella quale gli stessi si siano impegnati ad "operare in modo congruo nel settore dei lavori pubblici, per un periodo di tempo non inferiore a cinque anni, istituendo a tal fine una comune struttura d'impresa".

Il consorzio potrà affidare i lavori in esecuzione ai consorziati, i quali risponderanno in solido nei confronti della stazione appaltante.

A tal proposito, ai sensi del dell'art. 12, c. 2 della L. n. 109/1994, l'art. 97 del D.P.R. n. 554 del 21.12.1999 stabilisce le condizioni ed i limiti alla possibilità dei consorzi di eseguire i lavori affidandone l'esecuzione ai consorziati. Inoltre, tale regolamento stabilisce i criteri "di attribuzione ai consorziati dei requisiti economico-finanziari e tecnico-organizzativi maturati a favore del consorzio in caso di scioglimento dello stesso".

Pertanto, la costituzione del consorzio stabile implica il nascere di un nuovo soggetto giuridico svolgente attività imprenditoriale. Taluni, all'uopo hanno assimilato l'accordo in questione ad una fusione (81), ancorché l'assimilazione appaia incongrua posto che la fusione societaria implica pur sempre il venir meno definitivamente dei soggetti partecipanti (82), il che non sembra avvenire nel caso di specie. In realtà tale assimilazione poteva anche non esser priva di fondamento. Invero, il testo normativo previgente stabiliva che ogni consorziata si sarebbe dovuta impegnare ad ope-

(80) Organo che potrà essere l'assemblea dei soci o il consiglio di amministrazione o il consiglio direttivo, a seconda degli statuti delle imprese consorziate se collettive, sul punto vedi PROFFESI e ROSSI, *op. cit.*, p. 395 e 396.

(81) PROFFESI e ROSSI, *op. cit.*, *loc. cit.*

(82) In questo senso sicuramente la giurisprudenza dominante: Corte Cass., 27 gennaio 1994, n. 833, in *Riv. not.*, 1994, p. 861; Corte Cass., 6 marzo 1987, n. 2381, in *Mass. Foro it.*, 1987; Corte Cass., 8 novembre 1983, n. 6612, *ivi*, 1983; Corte Cass., 1° settembre 1981, n. 5018, *ivi*, 1981; Corte Cass., 25 ottobre 1977, n. 4565, in *Giur. comm.*, 1978, II, p. 352, dove sono citati gli ulteriori precedenti. In dottrina, invece, cfr. GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, Padova, III, 2, 1999, p. 525 e ss.; SANTAGATA, *La fusione tra società*, Napoli, 1964, p. 68 e 157, ritengono che la fusione realizzata un'integrazione reciproca dei contratti preesistenti solo per taluni aspetti assimilabile alla successione universale. Sul punto vedi anche, dopo un muramento di orientamento, FERRARA Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2001, p. 819 e ss.; in argomento anche FERRI, *Le società*, *cit.*, p. 925 e ss.



rare in modo esclusivo, congiuntamente alle altre, nel settore indicato: le imprese in altre parole con la decisione di partecipare alla costituzione del consorzio si sarebbero precluse la possibilità di proseguire in modo individuale l'esercizio dell'attività nel settore delle opere pubbliche. Ogni dubbio pare invece fugato con l'entrata in vigore della *Merloni-ter* (83); infatti, essendo stato soprappreso dal testo normativo l'avverbio "esclusivamente", le consorziate non sono più vincolate ad operare nel settore delle opere pubbliche congiuntamente alle altre, annullandosi di fatto nel consorzio, bensì potranno continuare ad operare individualmente anche in tale settore.

I lavori potranno essere affidati alle consorziate, ma ciò costituisce solo una facoltà, a cui corrisponde l'obbligo solidale verso l'appaltante. Il consorzio eseguirà dunque l'appalto avvalendosi normalmente di una propria struttura d'impresa, costituita mediante conferimento dei consorziati.

Nell'indagine che ci occupa viene invece in rilevanza il regime fiscale dei conferimenti al consorzio stabile.

I conferimenti, ai sensi dell'art. 9, ult. comma T.U.I.R., sono assimilati alle cessioni di beni, ancorché la stessa norma parli esplicitamente di conferimenti in società. Quand'anche la conclusione raggiunta non fosse esatta, è da ritenere che il conferimento nei consorzi integri comunque il caso della destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Pertanto, la loro effettuazione comporterà in ogni caso l'emergere della plusvalenza tassabile in capo all'impresa consorziata ai sensi dell'art. 86 T.U.I.R. (84).

I commi 7 e 8 dell'art. 12, tuttavia, escludevano fino al 31 dicembre 1997 tali plusvalenze da tassazione, confermando implicitamente, dato il limite temporale previsto, le conclusioni raggiunte.

Certo è che laddove il conferimento attenga ad una azienda o ramo di essa sarà sempre possibile utilizzare il regime di neutralità dettato dagli artt. 175 e 176 T.U.I.R. nel rispetto delle relative condizioni (85).

(83) Dall'art. 12, comma 1, è stata soppressa la parola "esclusivamente" ad opera dell'art. 9, comma 22 della legge del 10 novembre 1998, cosiddetta "Merloni-ter".

(84) La norma citata nel testo ripropone, con variazioni in questa sede irrilevanti l'art. 54 del precedente T.U.I.R..

(85) - In base all'art. 175 T.U.I.R., per il calcolo della plusvalenza derivante dal conferimento d'azienda il valore di realizzato è fissato nel maggiore fra il valore attribuito,

Il consorzio potrà iscrivere i beni conferiti nell'attivo del bilancio, e potrà procedere anche ai relativi ammortamenti. L'impresa consorziata dovrà invece iscrivere, al posto del valore dei beni, la partecipazione consorzile per un importo pari al valore del conferimento così come risultante dalle delibere di costituzione del consorzio.

L'eventuale plusvalenza così emergente nel bilancio della consorzata dava luogo fino al 31 dicembre 1997 ad una variazione in diminuzione nella dichiarazione annuale. Non è da ritenere corretta invece la tesi (86) secondo cui l'eventuale differenza avrebbe dovuto dare origine ad una riserva in sospensione d'imposta, dato che il citato comma 7 disponeva solo un'agevolazione (87), rimanendo l'eventuale plusvalenza un componente positivo di reddito anche ai fini civilistici.

nelle scritture contabili dal conferente, alla partecipazione ricevuta in cambio dell'azienda e il valore attribuito, nelle scritture contabili del conferitario, all'azienda ricevuta. Se quindi il conferitario iscrive i beni dell'azienda agli stessi valori di libro del conferente e quest'ultimo iscrive la partecipazione allo stesso valore dell'azienda conferita il conferimento risulterà fiscalmente neutro. Se peraltro il conferente è una società di capitali o un ente commerciale è possibile che il conferimento d'azienda nel consorzio ente commerciale avvenga in regime di cosiddetta "doppia sospensione". Ai sensi dell'art. 176 dello stesso T.U.I.R., in tal caso, è consentito il recepimento dei valori di bilancio dell'azienda. Tuttavia, il conferente deve assumere per la partecipazione ricevuta l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda e il conferitario subentra nella posizione del conferente in ordine agli elementi attivi e passivi dell'azienda facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione le differenze fra i dati di bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti. Sull'argomento si rinvia a Biscini, *Operazioni di riorganizzazione delle attività produttive*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di Miccinesi, cit., p. 376 e ss.; Porcaro, *Le ragioni della "sistemática" neutralità delle recenti norme sulle ristrutturazioni aziendali: dal trasferimento gratuito, al conferimento, alle fusioni, in Rass. trib.*, 1997, p. 1556; Lupi, *Conferimenti d'azienda e fissioni nello schema di decreto delegato*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 531; Stevanato, *Riorganizzazione di attività produttive: riflessioni sullo schema di decreto*, in *Corr. trib.*, 1997, p. 2113; Fedele, *Riorganizzazione delle attività produttive e imposizione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, p. 485. In precedenza, norme analoghe erano contenute negli artt. 3 e 4 del D.Lgs. n. 358 del 1997, ancorché il regime della cosiddetta "doppia imposizione" fosse applicabile solo alle aziende possedute da almeno tre anni, limite questo non più riproposto nella norma del Testo Unico.

(86) PROFESSI e ROSSI, *op. cit.*, p. 396 e 397.

(87) Si rammenta inoltre che il comma 6 della legge in commento agevola ulteriormente la costituzione dei consorzi stabili sottoponendo a imposta di registro in misura fissa gli atti costitutivi, di aumento di capitale o di conferimento relativi ai medesimi. Agevolazioni in parte non più tali per effetto dell'art. 10, comma 1, lett. e), n. 1 della L. n. 488 del 1999 che ha previsto l'imposta di registro in misura fissa per i conferimenti di azienda, di denaro e di beni mobili.

## 6. L'esenzione IVA per i consorzi ausiliari nel settore bancario e assicurativo.

Accade di frequente che gli istituti di credito o le compagnie assicurative affidino in *outsourcing* a proprie società o consorzi la gestione di attività strumentali alle proprie attività principali.

Laddove soprattutto tale affidamento attenga a servizi cosiddetti *labor intensive*, ovvero ad alta intensità del fattore lavoro impiegato, l'*outsourcing* può rilevarsi penalizzante. Le attività bancarie e assicurative godono infatti del regime di esenzione di cui agli artt. 10, n. 1, 2, 3 e 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 che, tuttavia, limita o azzerà il diritto alla detrazione sugli acquisti (art. 19, comma 5, D.P.R. n. 633 del 1972). Posto che l'acquisizione di prestazioni di lavoro dipendente è esclusa da IVA, l'esternalizzazione di tali servizi per esigenze organizzative interne della banca o dell'assicurazione rischiava di risultare non conveniente proprio perché tali prestazioni, una volta divenute servizi resi da soggetti terzi (ancorché collegati), avrebbero scontato l'IVA, IVA tuttavia non detraibile per le banche o assicurazioni cessionarie per effetto del citato art. 19.

È per tali ragioni che l'art. 6, comma 1 della L. 13 maggio 1999, n. 133 ha disposto l'esenzione (88) per le attività a carattere ausiliario di cui all'art. 59, comma 1, lett. c) del D.Lgs. n. 385 del 1993 rese sia da società del gruppo bancario o assicurativo (89), sia da consorzi o società cooperative con funzioni consortili, costituite fra banche o assicurazioni (90).

Per i consorzi sono tuttavia previste due condizioni.

(88) Cfr. PICCARIELLO, *Neutralità fiscale dall'outsourcing ed attività esenti ex art. 10 del D.P.R. n. 633/1972*, in *Il Fisco*, 1999, p. 12256 e ss.; COCO, *Esenzione dell'IVA per le prestazioni di servizi ausiliari infragrupo*, in *Il Fisco*, 1999, p. 13458 e ss.; LUPI, *Profili sistematici del nuovo regime IVA dell'outsourcing bancario e assicurativo*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1609 e ss.; ROSSI e SCARONI, *Regime di esenzione delle prestazioni di servizi rese nell'ambito del gruppo bancario art. 6 della L. 133/1999*, in *Boll. trib.*, 2000, p. 666 e ss..

(89) L'estensione dell'esenzione ai consorzi fra società di assicurazione è prevista dal comma 5, lett. b) del citato art. 6 della L. n. 133 del 1999.

(90) Per i consorzi esistenti alla data di entrata in vigore della L. n. 133 del 1999, ai quali partecipano anche soggetti diversi dalle banche, l'esenzione IVA si applicava fino al 31 dicembre 2003 e solo alle prestazioni rese alle banche, a condizione che il relativo ammontare fosse superiore al cinquanta per cento del volume d'affari.

La prima è che tali prestazioni siano rese nei confronti dei consorziati. Dopo la modifica introdotta con l'art. 53 della L. n. 342 del 2000 all'art. 6 della L. n. 133 del 1999 è ora possibile che il consorzio operi con i terzi; tuttavia l'esenzione spetta unicamente per le prestazioni rese alle banche o assicurazioni consorziate.

La seconda condizione è che i corrispettivi in qualsiasi forma dovuti dai consorziati per statuto non superino i costi imputabili alle prestazioni stesse. La *ratio* del limite — si ricorda, non prevista per le società del gruppo bancario — dovrebbe risiedere nella necessità di rafforzare il perseguimento di scopi mutualistici da parte del consorzio di modo da evitare l'ingiustificata mancata imputazione di un valore aggiunto prodotto dalla consorzziata e il contestuale trasferimento di utili dall'istituto di credito o assicurazione al consorzio o cooperativa, figure sicuramente più complesse, sotto il profilo fiscale in genere, da controllare.

A fronte di tali ragioni, trova giustificazione il rafforzamento del detto limite contenuto nella locuzione "in qualsiasi forma" la quale, quindi, dovrebbe ricomprendere anche i versamenti contributivi privi apparentemente di nesso sinallagmatico con le prestazioni rese, ma non connessi all'acquisizione o mantenimento di uno *status* associativo (91).

Sotto il profilo oggettivo l'esenzione attiene alle attività di carattere ausiliario individuate dal citato art. 59 il quale, però, fornisce una definizione generale di "attività ausiliaria" limitandosi a indicare esemplificamente le attività di gestione immobiliare (92) e i servizi anche informatici (93).

Recentemente, peraltro, la prassi amministrativa ha affermato (94) che non può essere definita attività ausiliaria quella che, pur se esternalizzata, costituisce non una fase propedeutica allo

(91) Vedi sul punto cap. III, par. 10.

(92) Per un approfondimento sulle condizioni di esenzione dell'amministrazione degli immobili all'interno di un gruppo bancario si veda CASTELLI, *Le locazioni immobiliari e i gruppi bancari*, in *Corr. trib.*, 2001, p. 35 e ss..

(93) Ne maggiori informazioni si ricavano dalla disciplina comunitaria. La direttiva comunitaria 6 aprile 1992, n. 92/30/CEE definisce l'impresa di servizi bancari ausiliari come un'impresa la cui attività principale consiste nell'amministrazione di immobili, nella gestione di servizi informativi o in qualsivoglia attività affine, di natura ausiliaria rispetto all'attività principale di uno o più enti creditizi.

(94) Ris. min., 25 giugno 2002, n. 208/E, in *Il Fisco*, 2002, p. 4125.



svolgimento dell'attività tipica del gruppo, ma una parte di quest'ultima attività. In altri termini, le fasi operative in cui può strutturalmente essere scomposto il ciclo economico dell'attività principale di un'impresa non perdono questa qualità strutturale, e quindi non diventano ausiliarie, per il solo fatto che sono operate in *outsourcing*.

Pertanto, le prestazioni che rientrano nel *core business* non possono ritenersi comprese nell'ambito dell'esenzione IVA di cui alla citata L. n. 133 del 1999.

Al contrario, i servizi non rientranti nel *core business*, quali quelli immobiliari, informatici e di *call center*, di gestioni amministrativa e di gestione del personale presentano un chiaro nesso di ausiliarità o strumentalità con l'attività principale svolta dall'istituto, con la conseguenza che i relativi corrispettivi devono considerarsi esenti IVA, ricorrendo tutti i presupposti previsti dal succitato art. 6 della L. n. 133 del 1999.

## CONCLUSIONI

Dopo aver analizzato il regime fiscale della gestione ordinaria del consorzio tra imprenditori nei vari aspetti che lo caratterizzano, potrebbe risultare eccessivamente pretenzioso o, addirittura, inutile trarre delle conclusioni. Invero, apparentemente potrebbe sembrare che le questioni poste e le soluzioni proposte possano esaurire la loro portata limitatamente agli aspetti esaminati senza aggiungere alcunché al discorso giuridico complessivo.

È forse per questa ragione che gli studi compiuti sul consorzio a cui più volte si è fatto riferimento nel testo o hanno esaminato le singole problematiche in modo frammentario o, pur occupandosi comunque dell'inquadramento fiscale dell'istituto, hanno recepito acriticamente le conclusioni raggiunte in altre branche dell'ordinamento e in particolare in quello civilistico.

Forse, proprio a causa della limitazione dell'oggetto di indagine che gli Autori si erano imposti, non ci si è preoccupati troppo né di verificare se il contenuto degli elementi posti a base dell'analisi tributaria fosse assodato nell'ordinamento di provenienza, né se le peculiarità dell'ordinamento tributario fossero tali da giustificare conclusioni diverse.

Sono state queste le ragioni che hanno inizialmente spinto chi scrive a cercare di inquadrare l'istituto consortile in modo organico nell'ambito della normativa fiscale. A mano a mano però che le singole questioni venivano censite e, nella fase iniziale dello studio, si cercava di ricondurle nell'ambito di un disegno organico, ci si è accorti che la figura del consorzio consentiva degli approfondimenti su singole tematiche tributarie di natura generale che acquisivano, se affrontate da tale angolo visuale, delle connotazioni particolari.

Un esempio di quanto detto, e senza con ciò volere in questa sede riproporre analiticamente le conclusioni raggiunte nei vari capitoli, è rinvenibile nell'ambito del capitolo dedicato alla soggettività tributaria dei consorzi tra imprenditori. Se per il cosiddetto

consorzio esterno né in diritto commerciale, né in diritto tributario vi sono dubbi circa l' idoneità del medesimo a divenire soggetto di diritti, doveri, obblighi e, in generale, di posizioni giuridiche rilevanti in entrambi gli ordinamenti, per il consorzio interno, invece, tali problemi sussistono, anche se nelle trattazioni specifiche in tema di soggettività tributaria si rischia o di non trovare nemmeno il consorzio interno fra le figure di dubbia soggettività o di ritrovarlo, ma trattato in modo superficiale e spesso come esempio di istituto privo di rilevanza soggettiva nell'ordinamento tributario.

L'esame della figura nella disciplina di provenienza ha conseguentemente imposto un approfondimento della norma cardine in tema di soggettività tributaria, ora contenuta nell'art. 73 T.U.I.R.. Se, da un lato, come si diceva, tale approfondimento ha consentito a chi scrive di giungere alla conclusione che il consorzio interno abbia dignità di soggetto passivo tributario, è anche vero che, laddove si condivide la soluzione, il ragionamento giuridico che ne sta a base non può non retroagire sul concetto stesso di soggetto passivo e in particolare sugli elementi che lo caratterizzano. E da ritenere, infatti, che la figura del consorzio interno sia importante per comprendere come la "non appartenenza a terzi" non sia esattamente specularmente all'autonomia e come fra gli elementi indice di soggettività tributaria non si debba far riferimento solo all'autonomia patrimoniale, bensì anche a quella decisionale ed amministrativa.

Ma il tema della soggettività tributaria dei consorzi ha offerto anche lo spunto iniziale per un'indagine sulla rilevanza fiscale della mutualità, che ha finito col divenire, al di là delle questioni contingenti, il filc conduttore di gran parte dell'analisi. I pochi studi tributari sulla mutualità hanno riguardato più la figura della cooperativa che quella del consorzio. E ciò perché la causa mutualistica è propria in genere delle prime, mentre, tutto sommato, la dottrina commerciale o non è unanime nel riconoscere tale causa a tutti i tipi consorzi o arriva (1) a distinguere la mutualità cooperativa da quella consortile.

Ci si è preoccupati, dunque, di definire la mutualità nei consorzi, cercando di capire quali potessero essere i riflessi della

(1) Come si è visto nel cap. II, par. 1, a cui si rinvia, la recente riforma delle società cooperative ha avvicinato la mutualità cooperativa a quella consortile.

stessa e sulla soggettività tributaria (cap. I), e sulla nozione di attività commerciale — importante per la distinzione fra consorzi commerciali e non commerciali — (cap. II) e, infine, sul presupposto soggettivo del tributo e, in particolare, sul possesso del reddito (cap. III).

È proprio sotto quest'ultimo profilo che il corretto inquadramento del carattere mutualistico della causa consortile e l'esame delle sue implicazioni sull'imputazione del reddito al consorzio o alle consorziate hanno consentito di raggiungere i risultati più appaganti.

Una volta scartata la rilevanza della causa mutualistica sia nel riconoscimento della soggettività tributaria, sia come indice di non commercialità dell'attività consortile, si è cercato di dimostrare, sperando di esserci riusciti, come laddove la causa mutualistica sia rinvenibile nel consorzio (ciò che non accade sempre) la stessa incide sull'imputazione del presupposto che si appunterà più sulle consorziate — anche titolari della fonte — che sul consorzio stesso, senza con ciò, si ribadisce, incidere sulla soggettività o sul carattere commerciale o meno dello stesso.

Quando, invece, la causa mutualistica è assente il consorzio diviene un soggetto realmente interposto fra i terzi e le consorziate, e ad esso occorrerà riferire anche il presupposto del tributo.

Certo, nell'analizzare il fenomeno consortile, data la sua attitudine a fungere da modulo organizzativo delle più variegate forme di aggregazioni imprenditoriali, ci si è imbattuti nelle singole problematiche fiscali che attengono ai vari settori in cui l'istituto viene o può essere utilizzato: consorzi-fidi, consorzi in agricoltura, consorzi di tutela del prodotto, consorzi nell'edilizia e nelle opere pubbliche, consorzi di cooperazione e consorzi *export*.

Nell'affrontarle, tuttavia, nel rispetto di quell'inquadramento organico che si è cercato di dare all'istituto, si è preferito collocare le varie figure descritte nell'ambito dei capitoli dedicati alle tematiche generali trattate (la soggettività, la commercialità, l'imputazione del reddito, le agevolazioni) sulla base di volta in volta della natura contingente del problema che le singole fattispecie presentano, piuttosto che dedicare a queste ultime un apposito capitolo.

Si è cercato, infatti, da un lato, di rendere maggiormente concreto il discorso giuridico, dall'altro, di risolvere le questioni contingenti avendo sempre presenti le conclusioni raggiunte sulle tematiche generali esaminate.

Evidentemente, dato il carattere mutevole della concreta realtà consortile, lo studio avrà sicuramente tralasciato qualche fattispecie particolare; così come è probabile che, in una fase storica come quella attuale in cui la globalizzazione dei mercati impone il rafforzamento delle imprese per affrontare la concorrenza oramai di dimensioni mondiali, il consorzio diventi uno strumento (fra i vari a disposizione degli operatori: fusioni, conferimenti, contratti di *joint-venture*, cooperative, ecc.) per l'integrazione fra imprese anche in nuovi settori, con ciò generando nuovi problemi anche sotto l'aspetto fiscale (2). Tuttavia, queste circostanze rafforzano l'idea che lo studio fiscale del fenomeno consortile non debba essere abbandonato potendo lo stesso, come la storia ha dimostrato, venir utilizzato per scopi innovativi e forieri sempre di nuovi problemi.

(2) Sicuramente la recente riforma del diritto societario (D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003, in attuazione della L. 3 ottobre 2001, n. 366) e della normativa in tema di imposte sui redditi potevano rappresentare un'occasione per aggiornare la normativa in tema di consorzi. Tuttavia, salvo l'intervento in tema di consorzi-fidi di cui al D.L. n. 269 del 2003, si deve registrare sotto questo profilo un atteggiamento di disinteresse del legislatore, più preoccupato dagli aspetti contingenti della figura consortile che del suo inquadramento generale.

## INDICE DEGLI AUTORI

(I numeri romani indicano il capitolo e i numeri arabi le note in cui viene citata un'opera dell'Autore)

### A

- AFERNI, III (3, 7).  
 AMATUCCI, I (38, 39, 40, 46, 58, 60), III (204).  
 ANELLO, III (81, 121, 135).  
 ANTONINI, I (13, 40, 58, 59, 134), IV (31).  
 ASCARELLI, I (26, 120), III (8, 62, 88, 114, 132, 178), V (1).  
 AULETTA, II (109, 143), III (166), V (1).  
 AURICCHIO, I (100), II (7).

### B

- BALLANDINI, I (80).  
 BARASSI, II (191, 192, 210, 226), IV (44).  
 BASILE, I (101).  
 BASSI, III (8).  
 BATTISTONI FERRARA, III (40).  
 BEGHIN, III (189, 190, 196, 204, 211), V (85).  
 BELLI CONTARINI, I (60), II (20, 36, 37, 43, 93, 99, 102, 119), III (77).  
 BELVISO, III (8).  
 BERLINI, I (23, 45, 58), III (187).  
 BERNARDI, I (4, 6).  
 BIANCA, II (7).  
 BIGIARI, II (197, 257), III (62).  
 BIONE, II (257).  
 BISES, IV (17).  
 BOCCHINI, II (67), III (87).  
 BOLLINO, II (185).  
 BONFANTE, III (8, 118).  
 BORGOLI, I (6, 7, 8, 9, 10, 11, 78, 79, 81, 83, 87, 94, 96, 105, 106, 107, 108, 117, 120, 133, 141, 143), II (34, 65, 96, 168, 169, 171, 172, 182, 184, 186, 187, 197, 200, 206, 225, 257, 259), III (2, 4, 5, 12, 13, 15, 17, 20, 21, 87, 89, 117, 118,

### C

- CAIRAS, I (86, 88, 95, 97, 144), II (187, 189, 196, 227), V (6).  
 CAICATERA, I (80).  
 CALIFANO, I (91, 101, 109, 112, 117, 124).  
 CAMPOBASSO, II (7, 122).  
 CANNELLA, I (87).  
 CAIANO, III (103).  
 CAIEZZANO, II (255).  
 CAIOLUPO, III (80, 155).  
 CARUSO, I (79), II (67, 197, 200), III (2, 5, 87), V (4, 6, 7, 9, 21, 24, 25, 34).  
 CARUTO, III (62).  
 CARAMIEL, IV (59).  
 CARLO, I (120).  
 CARNEYALI, III (69, 72, 139).  
 CARRESI, II (31).  
 CARRIOLO, I (60).  
 CASANOVA, II (143).  
 CASSESE, II (122).  
 CASTALDI, II (7, 14, 42, 54, 60, 75, 84, 86, 89, 90, 108, 109, 126, 129, 137, 138, 211, 269), III (46, 48, 103, 189, 199), V (3, 9, 17, 36, 46, 47, 65).  
 CASTELLI, V (92).  
 CERTORE, I (60).  
 CESARINI, II (187, 212, 214, 216).  
 CESQRI, III (8).  
 CICNI, III (81, 121, 135).



COCO, V (88).  
 CORAPI, II (172).  
 CORDA, II (111).  
 CORDEIRO GUERKA, II (159, 160, 163).  
 COSTI, II (182, 184, 190, 193).  
 COTTINO, I (120), III (13, 11, 66).  
 CROCIATTO, I (20, 60, 72, 127).  
 D  
 D'ALESSANDRO, I (26, 28).  
 D'ALFONSO, I (60).  
 D'AMATI, II (111, 142, 149, 230, 251), III (40).  
 DE ANGELIS, I (79, 80, 85), II (111).  
 DE CANDIA, II (251).  
 DE GIORGI, IV (5).  
 DE MARCO, I (125).  
 DE MARTINI, I (117), II (168).  
 DE MITA, I (18), II (105), III (41), IV (9).  
 DE SANCTIS, II (197).  
 DEL FEDERICO, I (62).  
 DEZZANI, IV (33).  
 DI PIETRO, I (157), V (26, 36, 43, 56, 57, 58, 59, 61, 62, 63, 64, 67, 69, 70, 71, 72, 77, 78, 79).  
 DI SABATO, III (12).  
 DI STEFANO, III (81, 121, 135).  
 DOMINÈDÒ, III (139).  
 DOMINICI, I (60).  
 DURANTE, I (69).  
 DUS, III (188).  
 E  
 ESCALAR, III (42).  
 F  
 FALSETTA, I (60), II (4, 5, 153, 159, 163, 208), III (39, 49, 204, 206).  
 FALZEA, I (25), IV (5).  
 FANTOZZI, I (19, 41, 47, 58, 61, 64, 135, 148), II (7, 81, 100, 109, 111, 113, 116, 117, 142, 146, 158, 208, 226, 236, 274), III (46, 187), IV (25).  
 FARMA, II (253), IV (14).  
 FEDELE, I (71, 73), II (10, 52, 56, 62, 84, 89, 90, 112, 125, 129, 134, 138, 211, 233), III (41, 47, 55), IV (17, 18, 27, 30, 33, 46), V (85).  
 FERRAZZO NATOLI, III (40).  
 FERRADOLI, II (163).  
 FERRARA CORSI, II (17, 122), III (159, 166), V (82).  
 FERRARA, I (37, 75), II (273), III (8, 40, 114).  
 FERRARI, III (93).  
 FERRERO, IV (33).  
 FERRI, I (6, 78, 87, 100, 102, 103, 110, 125), II (7), III (8, 12, 87, 121, 122, 212), V (2, 81).  
 FERRO, III (3).  
 FIANDUCA, II (133).  
 FICARI, I (48), II (7, 11, 15, 74, 138, 158, 211), IV (3, 16).  
 FILIPPI, II (111, 142, 147, 158, 160, 161), III (103, 106, 188, 189, 190), IV (25).  
 FILOSA, II (70, 198, 204, 220).  
 FIORELLI, I (60).  
 FRANCESCHELLI, I (6, 7, 78, 79, 80, 86, 87, 90, 110, 111, 120, 141), II (34, 145, 223), III (6, 64, 66, 88, 119, 132, 150, 177, 207), V (2).  
 FRANSONI, II (138).  
 FRIGNANI, I (78, 87).  
 G  
 GAFFURI, II (208), III (206).  
 GALEOTTI FLORI, I (73), III (38, 42).  
 GALGANO, I (7, 26, 29, 30, 70, 75, 76, 78, 101, 117, 118, 120), II (7, 17, 67, 101, 122, 143, 168, 195, 207), III (3, 8, 22, 23, 35, 52, 66, 82, 83, 84, 85, 87, 88, 95, 99, 107, 118, 130, 131, 136, 163, 166, 184, 212, 221), IV (5), V (82).  
 GALLO F., I (52, 57, 58, 60, 71, 127, 150), II (20, 90, 94, 99, 102, 105, 107, 114, 123, 124, 128), III (41, 46, 76, 92, 94, 143), IV (22, 26).  
 GALLO S., I (44).  
 GASPARI, II (164).  
 GENOVESE, II (122).  
 GHIRCON, III (132).  
 GIANNETTO, II (187, 188, 192, 225, 226, 228, 234).  
 GIORGI, I (60).  
 GIOVANNARDI, II (19, 20, 21, 26, 27, 30, 33, 37, 43, 52).  
 GIOVANNINI, I (60, 63, 134), II (142, 149), IV (25).  
 GIZZI, I (4).  
 GOTTOLI, IV (28).

GRANELLI, I (40, 52, 60), III (206).  
 GRAZIADEI, III (139).  
 GRAZIANI, III (8, 223).  
 GREGGI, II (166), III (208, 213).  
 GRUPPA SALVETTI, II (142, 273), III (40, 41).  
 GROSSO, III (17, 118, 119).  
 GUGLIELMETTI, I (86, 95, 98, 99, 110, 120, 122, 133, 144), II (64).  
 GULMANELLI, II (143, 145).  
 I  
 IANNARELLI, I (79, 82).  
 INGROSSO, I (64), II (80, 116, 142, 148, 208), IV (25).  
 INTERDONATO, II (7, 83, 155, 158, 208, 261, 274, 279, 283), III (147), IV (3, 38).  
 I  
 JAGER, III (63).  
 JUDICA, III (88).  
 L  
 LA ROSA, II (230), IV (54).  
 LAURINI, II (7), IV (5).  
 LAVAGNA, I (44).  
 LEO, I (2), II (177, 268, 279, 283), III (8).  
 LONGO, III (122).  
 LONZONI, III (168).  
 LOVISOLO, I (60), III (76).  
 LUMINGO, III (69, 72, 74, 86, 93, 139, 144, 163).  
 LUPI, I (60), II (7, 20, 36, 85, 159, 211, 236, 268, 274), III (105, 188, 199, 204, 206, 210, 211), IV (46), V (85, 88).  
 LUZZA, III (3).  
 M  
 M.S. GIANNINI, II (122).  
 MACCARRONE, II (273).  
 MAGGIORA, I (4).  
 MAGGIORRE, V (1).  
 MAISANO, I (82).  
 MAISTO, I (60).  
 MANDÒ M., II (160, 162), III (102, 188, 190), V (74).  
 MANDÒ G., II (160, 162), III (102, 188, 190), V (74).  
 MANISCALCO, II (7, 85), IV (46).  
 MARZINI, III (221).  
 MARASÀ, I (11, 78, 80, 96, 101, 107, 108, 117, 120, 145), II (64, 168, 197, 200), III (3, 12, 16, 17, 18, 20, 21, 87, 111, 121, 122, 150, 184, 192), V (9).  
 MARCHESI, II (138).  
 MARCHETTI, I (60), II (109), III (46).  
 MARINI, III (204).  
 MAFONGIÙ, I (2, 5, 60), III (49).  
 MAFONGIÙ P., I (60).  
 MAIPELLONE, II (138), IV (55).  
 MAETORANG, I (117), II (168).  
 MATTESI, II (165).  
 MELE, I (4).  
 MESSINEO, I (75), III (66, 69, 86, 93).  
 MICCHINESI, I (60, 73), II (111, 138), III (39, 42, 46, 47, 48, 50, 204, 206, 210, 211).  
 MICHELLI, I (20, 44, 60, 72, 75), II (81, 138, 142).  
 MIELE, I (4), II (179).  
 MILANI, I (5).  
 MINERVINI, I (82, 87, 90, 120, 125), II (143), III (2, 8, 66, 71, 72, 88, 93, 121, 122, 139, 177, 184), V (1, 2).  
 MIRABELLI, III (74).  
 MIRAULO, I (60).  
 MORACCHI, I (2), II (177, 268, 279, 283).  
 MORETTI, II (70), III (81, 96, 121, 208).  
 MORI, II (5, 20, 109, 132), IV (8, 34).  
 MORGHIETTI, I (127), II (89, 211, 230), III (41, 48, 168, 190, 205), IV (6, 54).  
 MOSCO, I (7, 11, 103, 113, 115, 117, 121, 122, 125, 132, 133, 140, 144), II (168, 228), III (6, 10, 12, 19, 20, 21, 65, 66, 50, 91, 107, 112, 115, 123, 129, 130, 132, 136, 177, 184, 192, 193), V (3).  
 MOUSSA, II (143).  
 N  
 NAPOLITANO, II (274).  
 NATOLI, III (86).  
 NERI, III, (177, 192, 195, 197, 201).  
 NICCOLINI, V (28).  
 NUSSI, I (60).  
 NUZZO, I (22, 45, 53, 55, 58, 60, 63, 65, 66, 127, 128, 129, 130, 136, 138), II (105, 138), III (49).

## O

OPPO, I (117), II (67, 113, 122, 142, 143, 144, 168, 197, 207, 255, 257), III (8, 20, 111, 114).

## P

PACE, III (75).  
 PANUCCIO, II (207).  
 PAOLUCCI, I (11, 79, 87, 89, 91, 101, 104, 108, 109, 112, 123, 139, 146), II (67), III (2, 8, 22, 129, 177, 184, 207), V (9, 53, 54).  
 PAPARELLA, III (37, 39, 42, 45, 46, 48, 70, 77).  
 PAVONE LA ROSA, I (7, 9, 113, 117), II (168, 257).  
 PAVONI, III (6).  
 PELAGGI, I (5).  
 PELLIZZI, I (25, 34, 35, 37).  
 PEREZ DE AYALA, I (24).  
 PERNICE, I (6).  
 PERRONE, I (2, 92), II (2, 7, 20, 51, 70, 178), III (41, 67, 81, 84, 96, 103, 121, 128, 135, 137, 155, 208), IV (41, 45, 57, 63).  
 PERROTI, V (30, 32).  
 PETTINATO, I (53), II (20).  
 PICCIARELLO, V (88).  
 PIGNATALE, I (62).  
 PIGNATONE, III (38).  
 PINO, I (70).  
 PIRAZZINI, I (86).  
 PISONI, IV (33).  
 POLANO, I (64), II (22, 25, 93, 110, 111, 113, 120, 138, 142, 150, 151, 158, 208, 278), IV (25).  
 POLVANI, I (79), II (64, 67).  
 PONZANELLI, II (7), III (156).  
 PORCARO, V (85).  
 POTTITO, I (2, 49, 54, 58, 67), II (7, 85, 95, 103, 146, 158), III (40, 81, 155, 204, 206, 210, 223).  
 PREITE, II (7).  
 PROPERSI, V (4, 8, 21, 28, 30, 39, 57, 60, 78, 80, 81, 86).  
 PROIETTI, II (7, 85), IV (46).  
 PROTTO, II (20, 28, 41, 45, 52, 89, 92, 95, 98, 104, 121, 138, 233), IV (3, 15, 28, 32, 36).  
 PUDDU, IV (33).

## T

TABELLINI, I (18, 20, 42, 45, 58, 60, 72), II (7, 85).  
 TARET, II (14, 109, 111, 211), III (37, 48), IV (3).  
 TATESCHI, I (103).  
 TENICATI, II (66, 178), III (96).  
 TERENGI, I (87).  
 TESAURO, II (7, 81, 85, 99, 138, 159, 163, 191, 201, 208, 226, 228, 236, 261).  
 TIDU, IV (53).  
 TILLOCCA, III (86, 93).  
 TINELLI, II (111, 208, 273), III (46, 145, 223), IV (25).  
 TORNO, I (103).  
 TORRENTE, II (31), III (220, 221).  
 TOSI, I (62, 74), II (73, 99, 268, 272, 277), III (37, 44, 46, 47, 48, 145, 146, 148, 168, 170, 204), IV (3).  
 TRARUCCHI, III (221).  
 TREMONTI, I (60).  
 TRIMELLONI, II (278).

## V

VALENTINI, II (122, 128).  
 VALORI, II (233), IV (14).  
 VALLOTTO, II (268).  
 VASCHETTO, III (46).  
 VECCHIO, III (75).  
 VERRUCOLI, III (8, 118), IV (5, 25).  
 VIRGILIO, II (7), III (135).  
 VITTORIA, II (185).  
 VOLPE PUTZOLU, I (7, 78, 79, 87, 91, 108, 117, 120, 124, 125, 131, 132), II (64, 168, 197, 200, 225), III (3, 8, 11, 20, 22, 24, 35, 66, 87, 88, 111, 116, 120, 121, 124, 132, 136, 150, 177, 178, 181, 184, 185, 198, 207), V (3, 4, 9, 13, 14, 16, 19, 21, 22, 23, 25, 33, 37).

## S

SACCHETTO, I (20, 67), II (7, 19, 20, 43, 46, 47, 48, 50, 82, 85, 109, 138, 157, 179, 191, 192, 210, 226), III (136), IV (32, 44, 46, 55).  
 SACCO, III (73).  
 SALANDRA, III (64).  
 SALANITRO, II (109, 145), III (166).  
 SALVINI, II (7), III (46).  
 SAMMARTINO, I (12, 22).  
 SANTACROCE, II (56).  
 SANTAGATA, V (82).  
 SANTESSO, IV (33).  
 SANTI, I (60).  
 SANTINI, III (122).  
 SANTORO PASSARELLI, I (75, 90, 120), III (66, 139).  
 SCARIONI, V (88).  
 SCHIANO DI PEPE, I (87), II (149).  
 SCHIARO, I (2), II (177, 268, 279, 283).  
 SCHIAVOLINI, I (14, 16, 19, 20, 60), II (135, 140), III (41, 168).  
 SCHLESINGER, II (31).  
 SENA, II (109).  
 SIMONETTO, I (79), III (8, 12, 122, 184).  
 SIMONI, I (60).  
 SPADA, II (122), III (3, 121).  
 SPOLIDORO, III (17, 122).  
 SPOTO, II (7), III (46).  
 STANCANELLI, I (4, 6).  
 STELLA, II (179).  
 STEVANATO, II (158), III (209), V (85).

## Z

ZANELLI, IV (5).  
 ZATTI, I (28, 32, 33).  
 ZENNAIO, II (230).  
 ZIZZO, II (7, 84, 85, 86, 90, 99, 106, 109, 118, 138, 153), III (223).

## U

URICCHIO, II (7, 85), IV (46).  
 UBERTAZZI, II (109).

WA 30001877  
S 10001212  
L SECT 1E FISCH  
LE BEHÖRSCHEN  
DES THYRENOIDRI  
IN STADT  
REKIZ 1  
R. 3. 1. 1978  
ES MORE



€ 23,50 I.V.A. inclusa  
L. 45.502  
2484-99

ISBN 88-14-11174-X



9 788814 111747