

Nell'IVA, analogamente, l'art. 4, comma 2, n. 2 del D.P.R. n. 633 del 1972 statuisce che tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere da enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o le altre organizzazioni senza personalità giuridica (8) e le società semplici, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole (9) si considerano effettuate nell'esercizio d'impresa. Viceversa, per gli stessi enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano svolte nell'esercizio di impresa solo le cessioni di beni e le prestazioni di

lano, 1987; BIANCA, *Diritto civile*, Milano, 1978, p. 333; in giurisprudenza l'orientamento è da tempo consolidato, salvo alcune eccezioni in quella di merito, cfr. Corte Cass., 14 ottobre 1958, n. 3252, in *Foro it.*, I, p. 1657), è anche vero che fiscalmente tale possibilità è almeno in teoria contemplata ancora oggi dal legislatore: gli artt. 148 T.U.I.R. (vedi nt. 12 del presente capitolo) e 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, infatti, subordinano la fruizione delle agevolazioni ivi contemplate all'adozione, nello statuto, di alcuni vincoli fra i quali, appunto, quello di non distribuzione degli utili. Ciò non sarebbe pertanto richiesto per tutti gli enti non commerciali associativi, tant'è che in dottrina, nel caso di mancato rispetto dei vincoli imposti, si è parlato di associazioni "irregolari". Mi sia consentito rinviare sul punto a INTERDONATO, *Alcune considerazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente, e finalità antitelusive*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 235 e 236. Di diverso avviso, perlomeno nel rapporto fra l'art. 148, comma 8 e 143, comma 2, sembrerebbe FICARI, *La disciplina fiscale degli enti non commerciali nel decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria, a cura di MICCINESI*, Padova, 1999, p. 675. Per una disamina della anzidetta tipizzazione degli enti non commerciali e in particolare delle associazioni si rinvia a CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte dirette*, Torino, 1999, p. 311 e 312. Ad ogni buon conto la questione connessa alla correttezza della scelta di non estendere l'applicabilità del meccanismo del credito d'imposta agli enti non commerciali è venuta meno dal momento che il legislatore ha eliminato, nell'attuale versione del T.U.I.R., il meccanismo del credito d'imposta anche sugli utili distribuiti da società ed enti commerciali, cosicché, sotto tale profilo, la differenza fra le due categorie di soggetti IRES viene di fatto meno. Rimane, invece, incomprensibile l'esclusione dei consorzi dal novero dei soggetti ammessi a beneficiare su opzione del regime di tassazione per trasparenza (cosiddetto *consortium relief*) di cui all'art. 115 T.U.I.R.. Tali soggetti, infatti, come si vedrà, potrebbero trovarsi nella necessità, in ossequio allo scopo mutualistico perseguito o agli obblighi statutari, di portare in tendenziale pareggio il bilancio. Ciò potrebbe generare difficoltà nell'imputazione ai singoli consorziati del servizio consortile e la conseguente produzione di avanzzi di bilancio tassabili in capo al consorzio. La trasparenza fiscale avrebbe potuto quindi rappresentare una soluzione ai citati problemi: sul punto vedi FANTOZZI e SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 689; SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1506 e ss.

(8) Vedi n. 15, par. 2, cap. I.

(9) Nell'IVA l'esercizio abituale di un'attività agricola, a differenza che nelle imposte dirette, dà sempre luogo ad esercizio di impresa.

servizi effettuate nello svolgimento di attività commerciali o agricole.

## 2. L'oggetto esclusivo o principale come elemento discriminante i consorzi commerciali dai consorzi non commerciali. Applicabilità all'IVA dei criteri distintivi utilizzati nelle imposte dirette.

La distinzione fra i due tipi di consorzi viene così a dipendere dalla natura commerciale o meno dell'attività principale svolta: se commerciale, il consorzio verrà qualificato ente commerciale, se non commerciale, il consorzio rientrerà fra i cosiddetti enti non commerciali, con le conseguenze, in termini impositivi, appena citate.

Il primo passo da affrontare è pertanto quello connesso all'individuazione dei criteri da utilizzare per riconoscere l'attività principale (o esclusiva (10)) del consorzio.

La norma a cui far riferimento è contenuta nel comma 4 dell'art. 73 T.U.I.R. ed è stata oggetto nel 1997 di una novella in occasione della riforma del regime fiscale degli enti non commerciali di cui al D.Lgs. n. 460 del 1997 (11).

(10) Secondo FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, p. 340 e ss., di massima l'oggetto esclusivo si risolve in oggetto principale, dato che "è piuttosto difficile che l'oggetto, seppur programmato come "esclusivo", possa essere realizzato in assenza di qualsiasi ulteriore attività "strumentale", cioè ordinata a consentire o facilitare lo svolgimento di quella assunta, appunto, ad oggetto dell'ente".

(11) Il citato decreto, oltre ad apportare modifiche ai requisiti qualificanti gli enti non commerciali, di cui si disquisirà nel testo, ha introdotto variazioni al regime tributario degli enti non commerciali assai importanti per comprendere appieno la portata dell'intera riforma del settore, fra le quali si ricordano: a) l'esplicita esclusione dalla base imponibile delle occasionali raccolte pubbliche di fondi e dei contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato di attività aventi finalità sociali (art. 2 che ha introdotto l'art. 108, comma 2-bis T.U.I.R., ora art. 143, comma 3 T.U.I.R.); b) l'obbligo della tenuta di una contabilità separata relativamente all'attività commerciale esercitata, distinguendo — al pari delle persone fisiche — i beni utilizzati dall'ente non commerciale per le attività commerciali da quelli utilizzati per le cosiddette attività "istituzionali" e regolando anche le ipotesi di utilizzo promiscuo (art. 3 a modifica dell'art. 109, commi 2, 3, 3-bis T.U.I.R., ora art. 144, commi 2, 3 e 4 del Testo Unico); c) l'introduzione di un regime forfetario di determinazione del reddito per gli enti non commerciali ammessi alla contabilità separata (art. 4 che ha introdotto l'art. 109-bis T.U.I.R. il quale è stato riprodotto senza modifiche nella versione attuale del T.U.I.R. all'art. 145). Per un'analisi dettagliata delle citate norme si rinvia a FICARI, *Disciplina fiscale degli enti non commerciali*, cit., p. 672 e ss. e 676.

Il testo del citato comma 4, successivo alle modifiche apporrate, prevede che "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

Allo stesso è stato fatto seguire il comma 4-bis che dispone: "in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti".

Come si avrà modo di verificare tra breve, la norma che dispone i criteri di individuazione dell'oggetto esclusivo o principale di un ente non è, al di là delle variazioni sicuramente intervenute, mutata nella sostanza. L'art. 73, comma 4 T.U.I.R., nella precedente versione disponeva, infatti, che "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata".

Si è detto che tale disposizione costituisce la norma tributaria di riferimento per l'individuazione dei criteri di distinzione fra enti commerciali e non commerciali. In verità, nella normativa IVA non esiste alcun riferimento specifico all'art. 73, comma 4 T.U.I.R., di talché si potrebbe dubitare dell'applicabilità al campo del tributo indiretto dei criteri di distinzione dettati da quest'ultima norma. Tuttavia, è da ritenere che, pur non potendo esserci, come si avrà modo di approfondire oltre, una precisa coincidenza di ambiti soggettivi tra i due tributi, sotto il profilo dell'individuazione dell'attività principale e delle fonti a cui attingere a tale scopo, si debba comunque far riferimento all'art. 73 T.U.I.R.. La stessa riforma del settore *non profit* del 1997 confermerebbe l'applicabilità anche al campo IVA dei suddetti criteri.

In primo luogo, infatti, nell'ottica generale della riforma si è cercato di prevedere figure soggettive analoghe nei due tributi. Si pensi, ad esempio, al fatto che il legislatore ha uniformato nei due tributi i cosiddetti criteri di regolarità delle associazioni di cui ai commi 8 dell'art. 148 T.U.I.R. (12) e 7 dell'art. 4 del decreto IVA;

(12) L'articolo ha riprodotto invariato l'art. 111 del vecchio T.U.I.R..

o ancora alla circostanza che le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale di cui all'art. 149 (13) trovano applicazione anche ai fini IVA per effetto del rinvio operato dal comma 9 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972. Anche la stessa nozione di Organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS) appare unitaria (14).

In secondo luogo, il richiamo dell'art. 149 ad opera dell'art. 4, comma 9 implica l'indiretto riferimento all'art. 73 T.U.I.R. sia per quanto riguarda il concetto di attività principale, fondato come si vedrà sulla valorizzazione di criteri qualitativi, sia per quanto riguarda le fonti a cui attingere per individuare l'attività principale. Con riferimento al primo profilo, se la perdita della qualifica di ente non commerciale, come si avrà modo di approfondire, dipende da parametri quantitativi, anche se in contrasto con le previsioni statutarie, la qualificazione iniziale dovrà fondarsi su elementi qualitativi, come dispone attualmente il comma 4, parte seconda, dell'art. 73 T.U.I.R..

Con riferimento al secondo profilo, l'art. 149, applicabile anche all'IVA, deve trovare applicazione "independentemente" dalle norme statutarie. Ciò significa che si deve far riferimento ad esse anche nell'IVA per l'individuazione dell'attività principale (15). Forse, non essendovi una norma analoga al comma 4, parte prima, dell'art. 73, si potrebbe disquisire sulla possibilità che le previsioni statutarie contenute in un atto privo delle forme qualificate ivi indicate vincolino comunque l'interprete. Ma, come si vedrà, la prevalenza dell'attività effettivamente svolta sull'attività indicata nell'atto costitutivo attenua comunque l'importanza della questione.

### 3. Il problema della prevalenza dell'attività effettivamente svolta sull'attività indicata nell'atto costitutivo.

Ritornando, dunque, all'art. 73 (ex art. 87), nella versione in vigore dopo la riforma del 1997 possiamo anzitutto riscontrare

(13) L'articolo ha riprodotto invariato l'art. 111-bis del vecchio T.U.I.R..

(14) Sull'argomento vedi TABET, ONLUS. *Profili soggettivi della fattispecie*, in *Il Fisco*, 1998, p. 2890; CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 336.

(15) Cfr. FICARI, *Disciplina fiscale degli enti non commerciali*, cit., p. 662 e 663.

l'innovativo riferimento alla registrazione (16) dell'atto costitutivo o dello statuto (17), quale forma qualificata dell'atto idonea ad imporre all'interprete l'esame del contenuto dello stesso al fine di individuare l'oggetto esclusivo o principale dell'ente.

In secondo luogo, e riterrei con valore confermativo, il legislatore della riforma ha posto l'accento sulla legge in tutti quei casi in cui la regolamentazione dell'ente sia ivi contenuta, o in un atto avente forza analoga e non provenga da una fonte pattizia. Il legislatore ha poi, per la prima volta, individuato il concetto di "oggetto principale" su cui ci intratteremo oltre.

Per il resto, tranne il trasferimento nel comma 5 della disciplina dei casi di assenza dello statuto nelle forme qualificate, e tranne l'assimilazione, in ogni caso, a questa ipotesi dell'ente non residente, le modifiche all'art. 73 T.U.I.R. non appaiono, sotto il profilo che ci occupa, sostanzialmente innovative.

Interpretando letteralmente la norma del comma 5 si potrebbe cadere facilmente nella seguente tentazione. La disposizione imporrebbe precisamente all'interprete il percorso da seguire e le "fonti" a cui attingere per l'individuazione dell'attività principale (o esclusiva) dell'ente: l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata o registrata se esistente, in mancanza (e solo, si ribadisce, in mancanza), l'attività effettivamente svolta.

Applicando ai consorzi tali considerazioni si potrebbe giungere alla conclusione — come si dimostrerà affrettata — che se il consorzio residente è costituito con atto pubblico o scrittura pri-

(16) Nel previgente regime lo statuto o l'atto costitutivo redatto nella forma della scrittura privata registrata e non autenticata, pur rispondendo alle finalità di certezza e controllabilità evidentemente ritenute fondamentali dal legislatore, non rientravano fra gli atti idonei ad individuare l'attività principale dell'ente non commerciale, potendo questa, in tal caso, individuarsi solo sulla base dell'attività effettivamente esercitata. Sotto questo profilo, dunque, l'innovazione normativa è apparsa opportuna.

(17) In passato, l'art. 87 T.U.I.R., ora art. 73, non menzionava lo statuto, contemplando unicamente l'atto costitutivo. Che ormai la distinzione fra atto costitutivo e statuto sia di poco conto, potendosi cogliere indifferentemente nell'uno e nell'altro gli elementi caratterizzanti la società o l'ente, appare assodato in dottrina (cfr. FERRARA CORSI, *Gli imprenditori e le società*, XII ed., Milano, 2001, p. 375; analogamente GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, Padova, 1994, vol. III, t. 2, p. 55 e 56), ancorché è da ritenere che il legislatore tributario abbia voluto comunque eliminare ogni dubbio sul punto. Ciò risulta evidente in un'altra norma: l'art. 5, comma 1, lett. a) del decreto. È singolare notare come nel testo esaminato dalla Commissione dei Trenta non vi fosse alcun riferimento all'atto costitutivo ("per legge, regolamento o statuto") introdotto solo successivamente in sede di approvazione definitiva del decreto.

vata autenticata o registrata l'attività principale va individuata sulla base delle indicazioni dell'atto, se invece lo stesso è stato costituito non in forma solenne o comunque qualificata, l'attività principale va ricercata fra le attività effettivamente svolte.

In passato, anche la giurisprudenza della Suprema Corte si era orientata in tal senso ritenendo l'interpretazione basata sull'insuperabilità dell'atto costitutivo redatto in forma qualificata conforme alla lettera della norma (18).

Ed invero nessun problema si pone nel caso di assenza dell'atto costitutivo nelle forme qualificate o solenni a cui fa riferimento il comma 4 del citato art. 73. In tal caso, l'identificazione dell'attività effettivamente esercitata appare l'unico modo utile per individuare l'oggetto principale dell'ente ai fini della sua qualificazione.

Quando le attività effettivamente svolte, invece, rientrano fra quelle descritte nell'atto costitutivo (19), non sorge evidentemente alcuna questione, ancorché risulti comunque necessario individuare l'attività principale ai succitati fini qualificatori.

Il problema nasce invece quando l'attività effettivamente esercitata diverge dalle previsioni dell'atto costitutivo e questo sia dato in una delle forme qualificate o solenni di cui al citato comma 4. Se, infatti, la presenza dell'atto costitutivo o dello statuto nella forma dell'atto pubblico, o della scrittura privata autenticata o registrata vincola l'Amministrazione finanziaria ad attenersi al loro contenuto, la stessa non potrà, comunque, ai fini qualificatori, valorizzare l'attività effettivamente esercitata; o meglio, una volta individuata l'attività effettivamente esercitata, l'Amministrazione finanziaria non potrà, in caso di non corrispondenza all'oggetto statutario, farla prevalere su quest'ultimo.

Se, viceversa, si ritiene che la valutazione sostanziale prevalga in ogni caso su quella formale, allora la riqualificazione dell'ente in base all'attività effettivamente svolta sarà sempre possibile.

Gli argomenti a favore della tesi della prevalenza dell'aspetto sostanziale su quello formale ruotano spesso sugli abnormi effetti

(18) Così fra le varie Corte Cass., 17 luglio 1987, n. 6295, in *Comm. trib. centr.*, 1988, II, p. 191 e Corte Cass., 2 ottobre 1987, n. 7347, in *Comm. trib. centr.*, 1988, II, p. 365.

(19) Così SACCHETTO, *op. cit.*, p. 32; GIOVANNARDI, *La determinazione dell'oggetto esclusivo o principale degli enti non societari*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, p. 24.



che l'adozione della tesi contraria produrrebbe sotto il profilo della qualificazione dell'ente e della possibilità che un ente venga attratto nel regime fiscale degli enti non commerciali (talvolta di favore) pur svolgendo in realtà e principalmente un'attività commerciale (20).

Secondo la prevalente dottrina, infatti, la prevalenza del criterio formale porterebbe a conseguenze insostenibili e faciliterebbe comportamenti fiscalmente illeciti: sarebbe sufficiente indicare nell'atto costitutivo quale oggetto principale (se non esclusivo) un'attività non commerciale, per divenire per ciò stesso ente non commerciale e godere dunque del trattamento e dei benefici riservati a tale categoria di enti. E ciò anche se l'attività principale effettivamente esercitata, difforme da quella indicata nell'atto costitutivo, risulti a tutti gli effetti commerciale.

Come è stato sostenuto (21), tuttavia, l'attività ermeneutica che consideri prevalente l'attività realmente svolta sul contenuto dello statuto, sulla base della circostanza che se così non fosse la norma si presterebbe a favorire facili comportamenti illeciti, non sembra fondata sul dato normativo né su un ragionamento di tipo logico-giuridico. Vengono valorizzate le conseguenze (fini a se stesse) di una possibile interpretazione della norma per ritenere inaccettabile, e non si tiene conto della circostanza che l'attività ermeneutica si deve basare sulla norma e non sulle conseguenze prodotte dalla stessa. Queste divengono rilevanti solo nella misura in cui risultano confermate o smentite da ulteriori dati normativi nell'ambito della cosiddetta interpretazione sistematica della

(20) Cfr. SACCHETTO, *op. cit.*, p. 32; LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, 2002, p. 98 e nt. 119; IDEM, *Spunti sulla tassazione delle associazioni e sulla compatibilità tra loro carattere religioso ed effettuazione di prestazioni a pagamento agli associati*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 144; GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 348; BELLI CONTARINI, *Osservazioni a margine dei principi che regolano il regime impositivo degli enti non commerciali*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, F. 378; PERRONE, *op. cit.*, p. 130, nt. 5; PERTINATO, *Statuto, qualifica soggettiva e imposizione proporzionale sugli enti non commerciali. Risvolti attuali di antichi problemi*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 1755; MONTE, *La disciplina degli enti non commerciali: la nozione di reddito complessivo (art. 108) e il problema degli enti di tipo associativo*, in AA.VV., *Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico*, Padova, 1988, p. 756. Contra, GIOVANARDI, *op. cit.*, p. 28 e ss.; PROTO, *Attività istituzionali di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 310 e ss..

(21) GIOVANARDI, *op. cit.*, p. 25.

norma: elementi tuttavia che, nel caso di specie, a stento sono stati individuati.

Nell'ambito della tesi "sostanzialista" (22), oltre alle considerazioni già esposte (23) da cui ha preso sicuramente le mosse, parte della dottrina ha valorizzato il criterio indicato all'art. 73 T.U.I.R. "come criterio guida per impostare l'interpretazione degli atti di gestione dell'ente e risolvere le eventuali incertezze".

Secondo questa impostazione il comma 2 dell'art. 2, D.P.R. n. 598 del 1973 (tradottosi oggi nel comma 4 dell'art. 73 T.U.I.R. in commento) produrrebbe nei confronti degli enti commerciali e degli enti non commerciali di cui alle lett. b) e c) del comma 1 del medesimo articolo un effetto analogo al principio dell'attribuzione automatica della natura commerciale alle società di capitali e che si riporterebbe alla espressa formalizzazione in statuto di un oggetto "commerciale". Ciò sembrerebbe, tuttavia, acclarare la tesi formalistica. In realtà la citata dottrina prosegue ritenendo che, negli enti privati (posto che in quelli pubblici l'attività effettiva è contenuta nei rigidi binari della previsione statutaria) la realtà dei fatti prevalga sempre sulla forma assunta o comunque sulle intenzioni (vere o false) appalesate in atti, come del resto avviene nell'ambito del diritto commerciale ove la dottrina e la giurisprudenza (24) hanno fatto prevalere ad altri fini (rapporti con i terzi, disciplina fallimentare, ecc.) l'attività concretamente esercitata sulle difformi previsioni dell'atto costitutivo.

Le argomentazioni di ordine comparato appena citate, pur non fermandosi ad una critica della tesi formalistica fine a se stessa, in realtà non spiegano come e perché la prevalenza della sostanza sulla forma espressa negli orientamenti della dottrina e della giurisprudenza commerciale possano trovare accesso nel campo tributario, ove esiste appunto la norma del comma 4 del-

(22) POLANO, *Attività commerciali e imprese nel diritto tributario*, Padova, 1984, p. 187 e ss.

(23) L'Autore afferma che la prevalenza del dato formale "non pare in verità rispondere alle esigenze di una coerente e corretta attività impositiva".

(24) Fra le varie sentenze sull'argomento si evidenziano quelle che privilegiano la sostanza sulla forma. In tema, ad esempio, di fallimento delle associazioni che, per stato, non perseguono scopo di lucro: Corte Cass., sez. I, 20 giugno 2000, n. 8374, in *Mass. Giur. it.*, 2000; Trib. Monza, 11 giugno 2001, in *Giur. mer.*, 2002, p. 10; Trib. Firenze, 10 maggio 1995, in *Riv. dir. sport.*, 1995, p. 796; Corte Cass., 23 gennaio 1970, n. 144, in *Foro it.*, 1970, I, c. 1962.



l'art. 73 in commento, che, come confermato dalla stessa dottrina (25), sembrerebbe deporre proprio in senso contrario.

Se, dunque, questa tesi che fa prevalere, comunque, l'attività effettivamente svolta sull'attività indicata nell'atto costitutivo (se diffforme) non appare adeguatamente motivata nei riferimenti alle conclusioni raggiunte in altre branche del diritto, i sostenitori dell'opposta teoria hanno sicuramente compiuto maggiori sforzi nel tentativo di dare un fondamento giuridico all'adozione del criterio formale, anche se, come si avrà modo di vedere, le conclusioni raggiunte non appaiono appaganti.

È stato sostenuto (26), infatti, che l'art. 87, comma 4 T.U.I.R. (ora art. 73, comma 4) detterebbe "una regola in materia di ermeneutica contrattuale" di natura speciale rispetto alle norme che disciplinano l'interpretazione dei contratti di cui agli artt. da 1362 a 1371 c.c.. Il confronto tra la norma tributaria e quelle codicistiche nascerebbe dalla circostanza che trovando gli enti non societari (associazioni, fondazioni, comitati e consorzi) la propria disciplina in un atto costitutivo avente natura contrattuale, l'interpretazione dello stesso, in assenza di norme speciali o comunque di settore, dovrebbe seguire le regole ermeneutiche dettate appunto per i contratti.

Due sono i principali criteri interpretativi individuati dall'art. 1362 c.c.. Il primo è quello letterale ovvero fondato sul senso letterale delle parole. L'altro è quello extratestuale, basato sul comportamento complessivo dei contraenti (27), anche successivo alla conclusione dell'accordo.

Secondo la ricostruzione proposta dalla menzionata dottrina, nell'art. 73, comma 4 T.U.I.R. il criterio fondato sull'attività effettivamente svolta non potrebbe venire utilizzato dall'interprete nell'individuazione dell'oggetto dell'ente non societario in quanto tale previsione, derogando alle norme generali, vincolerebbe l'indagine sull'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale esclusiva-mente all'esistenza dell'atto costitutivo (nelle forme richieste) ed al suo contenuto al quale la norma conferirebbe efficacia probatoria (28) senza che il comportamento dei contraenti possa assumere alcun rilievo.

(25) POLANO, *op. cit.*, p. 185.

(26) GIOVANARDI, *op. cit.*, p. 28.

(27) Criterio quest'ultimo da taluni considerato sussidiario, da altri concorrente rispetto a quello letterale. Per la bibliografia si rinvia a GIOVANARDI, *op. cit.*, p. 31 e ss.

(28) Così anche PROTO, *op. cit.*, p. 310 la quale, oltre a fondare prevalentemente

La tesi esposta, sebbene articolata e ricca di spunti, in realtà presenta delle lacune difficilmente colmabili.

Anzitutto, non sembra possibile riferire in modo univoco a tutti gli enti non societari la premessa su cui si fonda il ragionamento, ovvero l'astratta applicabilità a tale categoria di soggetti delle norme di cui all'art. 1362 c.c., in assenza dell'art. 73, comma 4 T.U.I.R.. È infatti varia la casistica di enti pubblici istituiti con legge dello Stato o legge regionale (29) ed il cui statuto è disciplinato dalla stessa legge istitutiva. Per tali enti, rientrando anch'essi nelle fattispecie previste alle lett. b) e c) dell'art. 73 T.U.I.R., risulta comunque necessario procedere all'individuazione dell'attività principale ai fini della loro qualificazione. E, d'altro canto, è questa stessa dottrina ad affermare come nell'interpretazione dell'art. 87 (ora 73) T.U.I.R. non è possibile distinguere gli enti pubblici da quelli privati (30) "a meno che non soccorrano considerazioni di ordine sistematico".

Per l'interpretazione degli statuti di tali enti, dunque, non potendosi ricorrere alle norme del codice civile in tema di ermeneutica contrattuale, in quanto formalmente racchiusi in norme di legge, sarebbe necessario applicare le norme generali in tema di interpretazione della legge, che, come è noto, rispondono a criteri diversi, fra i quali non appare assolutamente il comportamento dei consociati sia prima, sia dopo l'entrata in vigore della norma.

Indipendentemente dai risultati raggiunti, tuttavia, appare assodato fra coloro che si sono occupati del problema come non sia possibile prescindere, nella determinazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'ente, dall'interpretazione dell'atto costitutivo.

Ma se è vero che non è possibile, come dimostrato, applicare univocamente a tutti gli enti non societari le medesime regole erme-

la tesi della rilevanza del criterio formale sulla circostanza che con il T.U.I.R. non si è modificata la disposizione precedentemente contenuta all'art. 2 del D.P.R. n. 598 del 1973 — ciò starebbe a significare, appunto, per l'Autrice che il legislatore ha inteso ribadire unicamente la rilevanza delle previsioni statutarie a discapito dell'attività concretamente svolta —, ritiene che il criterio di effettività non possa reggere "in quanto ancorato ad un dato variabile quale l'entità delle entrate che non può essere definito a monte, se non con riferimento all'esercizio precedente, né in via definitiva" (p. 311). L'attività concretamente svolta sarebbe quindi incompatibile con la necessità di giungere a qualificazioni soggettive non mutevoli nel tempo.

(29) Enti di sviluppo agricolo, Aziende foreste, Istituti regionali di studi e ricerche, consorzi amministrativi e coattivi.

(30) GIOVANARDI, *op. cit.*, p. 27.

neutiche, allora diviene giocoforza concludere che i canoni ermeneutici utilizzabili vareranno in funzione del tipo di "fonte" da cui proviene l'ente, sia essa legge, legge regionale, provvedimento della pubblica autorità, atto di natura privatistica qualificato, o atto privatistico privo di forma qualificata. Come già affermato, ad esempio, l'interpretazione extratestuale, basata sul comportamento dei destinatari dell'atto, non potrebbe essere utilizzata, in quanto non contemplata fra i canoni interpretativi della legge (31), nel caso di enti statali o regionali istituiti con legge dello Stato o regionale.

L'art. 73, comma 4 T.U.I.R., laddove dispone che, ove sia presente l'atto costitutivo redatto secondo le forme richieste (32), l'individuazione dell'oggetto principale venga effettuata sulla base dell'atto costitutivo, può dunque essere inquadrato come norma disciplinante l'attività interpretativa. Nell'indagine attorno all'oggetto il legislatore avrebbe richiamato le regole che disciplinano l'interpretazione del tipo di "fonte" da cui promana l'ente. Se lo statuto è contenuto in un atto di natura privatistica, si seguiranno le regole di interpretazione dei negozi giuridici, fra le quali spiccano i criteri fondati sul senso letterale delle parole e sul comportamento fattuale delle parti, anche posteriore alla conclusione dell'accordo (33); se è contenuto invece in un atto di legge o, al limite, in un provvedimento amministrativo, si applicheranno le regole interpretative proprie di tali fonti.

Se, per contro, l'atto costitutivo non è presente o, come può accadere nel caso dei consorzi (34) è presente, ma privo di quei

(31) Così CARRESI, *Il contratto*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da CICU e MESSINEO, Milano, 1987, p. 524; TORRENTE e SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1999, p. 44 e ss. Invero, l'art. 12 delle preleggi espressamente richiama come criterio, oltre al "significato proprio delle parole" anche "l'intenzione del legislatore". Non si tratta tuttavia di individuare l'intenzione soggettiva di un inesistente legislatore, ma lo scopo obiettivo previsto dalla norma (cosiddetto criterio teleologico). L'attività ermeneutica, pertanto, assumerà in sé il criterio logico (anche attraverso la cosiddetta interpretazione a contrario), il criterio storico (ivi compresa l'analisi dei lavori preparatori) e il criterio sistematico.

(32) In tale fattispecie rientra sicuramente anche la costituzione dell'ente per legge statale o regionale e la costituzione per atto della pubblica autorità.

(33) Sul punto GIOVANARDI, *op. cit.*, p. 31 e ss.

(34) La forma scritta del contratto è richiesta a pena di nullità dall'art. 2603 c.c. Si veda sul punto FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, *Commentario al Codice Civile*, a cura di SCIALOJA e BRANCA, V. Bologna-Roma, 1970, p. 34; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da CICU e MESSINEO, Milano, 1985, p. 51.

requisiti formali che per il legislatore sono apparsi necessari a garantire la conformità, perlomeno formale, dell'atto alle norme di legge e l'identità dei contribuenti, è evidente che l'unico elemento su cui è possibile basare l'interpretazione del negozio, al fine di individuare l'attività principale svolta, è l'attività concretamente esercitata, intesa nel più ampio senso dell'insieme dei rapporti, dei fatti e degli atti interni ed esterni concretamente posti in essere dall'ente durante la sua esistenza.

Individuata in tal senso la *ratio* della norma, diviene difficile accettare l'assunto dottrinale secondo cui l'art. 73, comma 4 T.U.I.R., avrebbe natura speciale e pertanto derogatoria rispetto alle norme di interpretazione del contratto.

Anche sul piano letterale appare difficile, in accordo con quanto appena sostenuto, assimilare la locuzione "in base all'atto costitutivo" contenuta nell'art. 73 T.U.I.R., con quella secondo "il senso letterale delle parole" di cui all'art. 1362 c.c.. Così facendo si finirebbe col confondere l'oggetto dell'interpretazione (35), ovvero l'atto costitutivo, con uno dei molteplici criteri utilizzabili nell'interpretazione sia dei negozi privatistici, sia degli atti normativi di legge.

A sostegno della tesi contraria non varrebbe richiamare il fatto che il legislatore ha previsto che in mancanza dell'atto costitutivo nelle forme qualificate l'individuazione dell'oggetto debba avvenire sulla base dell'attività effettivamente esercitata (art. 73). Si potrà forse contestare la ridondanza della norma, ma è evidente che in assenza dell'atto costitutivo nelle forme richieste il legislatore non potesse che ricorrere al dato fattuale.

In tal senso (36), dopo un'inversione di tendenza, si è ormai orientata la giurisprudenza (37). Invero, i giudici (sent. n.

(35) Che potrà seguire, oltre al criterio letterale, anche il criterio extratestuale fondato sul comportamento dei contraenti.

(36) Corte Cass., 22 ottobre 2002, n. 12871, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, p. 137, con nota di LURI, *Spunti sulla tassazione delle associazioni*, cit. e sent. n. 10409 del 4 ottobre 1991, in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. 373 e ss., con nota di BELLÌ CONTARINI.

(37) La prima delle sentenze (n. 10409) non rappresenta un esempio di chiarezza. Basti pensare, ad esempio, che la stessa è stata interpretata, da coloro che l'hanno commentata, talvolta in un senso e talaltra in senso opposto. BELLÌ CONTARINI, *Osservazioni a margine dei principi che regolano il regime impositivo degli enti non commerciali*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. 377, pur precisando che le affermazioni della Corte non sono del tutto univoche, riconosce nella sentenza l'orientamento favorevole alla valorizzazione del criterio sostanziale; nello stesso senso REDOGNA, *Rassegna di giurisprudenza*, *Gli enti non commerciali*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, p. 982 e ss., dove cfr. i vari orientamenti giurispru-

10409), in linea di principio, hanno sostenuto che "a meno che non si voglia lasciare arbitro l'ente della tassabilità (...) del proprio reddito, il che la legge non può autorizzare a ritenere, è evidente che la determinazione del carattere esclusivamente o principalmente commerciale dell'attività esercitata non va fatta in aderenza alle mere enunciazioni denominazioni e qualificazioni che nello statuto l'ente ha preferito fare o dare, bensì sulla scorta della interpretazione che è consentito dare alle disposizioni statutarie, nella ricerca della reale natura dell'attività che l'ente si prefigge di esercitare. Non a caso la norma non dice che l'oggetto esclusivo o principale è quello indicato nell'atto costitutivo, ma che è determinato (ossia deve determinarsi) "in base" all'atto costitutivo; e la spiegazione del riferimento all'attività effettivamente esercitata, reso necessario dalla impossibilità di determinazione in base all'atto costitutivo, non vuol dire che questo, se esistente, vincoli alle mere enunciazioni e qualificazioni che esso contiene ma che l'oggetto dell'indagine, diretta in entrambi i casi alla individuazione della reale natura dell'attività, è rappresentato, nell'un

denziali. GIOVANNARDI, *op. cit.*, p. 28, per contro, valorizzando il passo della sentenza che individua nell'atto costitutivo l'oggetto di indagine, ritiene non condivisibile la dottrina che con riferimento alla sentenza in oggetto "ha ritenuto di scorgere nel superamento della mera lettera delle disposizioni statutarie un sostanziale avallo della posizione dottrinale" a favore del criterio sostanziale. L'incertezza della prima sentenza, a nostro parere comunque insussistente come si vedrà nel testo, è venuta meno definitivamente con la sent. n. 12871 del 22 ottobre 2002, cit., nella quale sinteticamente la Corte, richiamando la sentenza della Corte Cost. n. 467 del 19 novembre 1992 (in *Foro amm.*, 1994, p. 2068) secondo la quale vanno esclusi "gli esiti irragionevoli di una incontrollabile autoqualificazione, meramente potestativa, delle associazioni", ritiene sempre prevalente il criterio sostanziale su quello formale. In verità, altre sentenze, pure di merito, successive alla n. 10409, si sono occupate della questione incidentalmente ed ancora una volta in modo ambiguo. Si rammenta, fra le altre, Corte Cass., 23 febbraio 2000, n. 2081, in *Il Fisco*, n. 18/2000, p. 6246, per la quale, con il D.Lgs. n. 460 del 1997 "si fa sempre più chiara l'intenzione del legislatore tributario di accertare il carattere commerciale o non commerciale degli enti sulla base di parametri effettivi e non meramente formali, e di prevenire il rischio di un uso fiscalmente fraudolento di finalità socialmente apprezzabili come non lucrative". A dispetto della chiarezza del principio esposto, l'ambiguità risulterebbe nel fatto che uno dei parametri su cui si basa lo stesso è, appunto, la norma contenuta nell'art. 149 T.U.I.R. (ex art. 111-bis). Tale norma, infatti, se interpretata come in tema al sistema degli enti non commerciali, come si avrà modo di esporre nei successivi paragrafi, risulta un'arma spuntata per prevenire il succitato uso fraudolento dell'istituto dell'ente non commerciale. Si segnala, *contra*, anche la Comm. trib. 2° g. di Bergamo, 30 marzo 1996, n. 257, s. 5, in *Corr. trib.*, 1996, p. 2600, nella quale incidentalmente il giudice sembra ricostruire la natura commerciale o meno dell'ente sulla base unicamente dello statuto.

caso, dall'atto costitutivo e, nell'altro, dall'accertata concreta attività esercitata".

Nel caso allora esaminato la natura non commerciale dell'oggetto principale, venne disconosciuta analizzando semplicemente in modo sistematico le norme dello statuto che già contenevano gli elementi per confermare la reale natura commerciale dell'attività svolta (38) senza operare alcun confronto con la realtà fattuale. Indipendentemente da ciò l'orientamento giurisprudenziale conferma la tesi qui sostenuta affermando come, in presenza dell'atto costitutivo redatto in forma qualificata, oggetto dell'indagine sia l'atto stesso, mentre se tale atto manca o non è stato redatto secondo le forme richieste — ed è proprio qui l'utilità della norma rispetto ai criteri di ermeneutica contrattuale che valorizzerebbero in ogni caso gli atti anche se privi delle citate forme — l'oggetto dell'indagine si sposta necessariamente sull'attività concretamente svolta.

È chiaro, nei principi enunciati dalla Suprema Corte, che l'interpretazione dell'atto deve avvenire secondo i canoni interpretativi richiesti dalla forma assunta dall'atto costitutivo, e, pertanto, nel caso di un negozio privatistico secondo le regole di cui agli artt. 1362 e ss. c.c.. Ciò è implicito nell'affermazione che il riferimento all'attività effettivamente esercitata, non implica che se l'atto costitutivo o lo statuto esistono, vincolano alle mere enunciazioni e qualificazioni ivi contenute, ma che "l'oggetto dell'indagine, diretta in entrambi i casi alla individuazione della reale natura dell'attività, è rappresentata, nell'un caso, dall'atto costitutivo e, nell'altro, dall'accertata concreta attività esercitata".

La tesi che non vorrebbe limitare l'oggetto dell'indagine all'atto costitutivo, ma vorrebbe estenderla ad ogni atto che riguardi la vita dell'ente (39) trova dunque conferma anche nella giurisprudenza.

In ultima, non si può non valutare l'impatto della riforma degli enti non commerciali del 1997 sulla questione esaminata.

(38) La Corte ha valorizzato, tra gli altri, il potere di amministrazione accentrato nelle mani dei soci fondatori e i poteri dei soci frequentatori, senza operare alcun confronto con la realtà fattuale. Indipendentemente da ciò l'orientamento giurisprudenziale conferma la tesi qui sostenuta.

(39) Per la copiosa giurisprudenza di merito sull'argomento si rinvia a REDOGNA, *op. cit.*, p. 982.



Mentre per quanto attiene alla portata dell'art. 149 (40) preteriammo rinviare al paragrafo 5, in merito al problema in esame, dopo aver esaminato le modifiche introdotte all'art. 73 T.U.I.R., si potrebbe sostenere, come peraltro è avvenuto in passato (41), che se è rimasta invariata dopo la riforma la norma secondo la quale l'attività principale deve essere individuata sulla base dell'atto costitutivo, significa che il legislatore ha inteso ribadire la prevalenza del criterio formale su quello sostanziale (42).

Tale argomentazione, tuttavia, appare priva di pregio. Se, infatti, come si è dimostrato, già in passato la citata norma non è stata interpretata (seppur con molti dubbi) come confermativa del criterio formale (bensì, all'opposto, della prevalenza comunque del criterio sostanziale) appare evidente che la sua riconferma nel T.U.I.R. sia incolore non potendo essere addotta né come argomento a favore, né contro la tesi qui sostenuta.

In conclusione, ciò che più conta è cercare di aver dimostrato come il criterio sostanziale possa trovare la sua giustificazione in precise norme giuridiche e non nelle conseguenze aberranti derivanti dall'opposta interpretazione.

La circostanza, infatti, di aver condizionato l'interpretazione dello statuto di un ente alla corretta applicazione delle norme ermeneutiche proprie della fonte che lo esprime, consente anche di comprendere perché per gli enti pubblici ci si fermi normalmente al dato statutario. Le fonti da cui normalmente promanano gli statuti degli enti pubblici (leggi, leggi regionali, decreti, ecc.) consentono, infatti, in sede di interpretazione, unicamente il riferimento al dato formale e i comportamenti *ultra vires* tenuti eventualmente dagli organi preposti fanno sorgere, se del caso, responsabilità amministrative degli stessi, ma non sono in grado di mutare la natura dell'ente da non commerciale in commerciale o viceversa.

(40) Di cui peraltro si è accennato già nella nt. 37 del presente capitolo.

(41) Cfr. PRATO, *Attività istituzionali di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 310, la quale, prima della riforma, fondava la rilevanza del criterio formale sul fatto che la disposizione contenuta nell'art. 2 del D.P.R. n. 598 del 1973, secondo la quale l'attività principale va individuata sulla base dell'atto costitutivo, era rimasta sostanzialmente invariata nel T.U.I.R.

(42) Cfr. sul punto CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 250.

#### 4. *L'individuazione dell'attività principale e la rilevanza dello scopo.*

Chiarito, dunque, il ruolo svolto dall'atto costitutivo nell'individuazione dell'attività principale diviene necessario, a questo punto, enucleare il concetto di attività "principale".

In passato, parte della dottrina, ha considerato tale aggettivo come sinonimo dell'aggettivo "prevalente" (43). In verità, entrambi gli aggettivi, pur evocando un confronto fra termini, individuano caratteristiche distinte dell'oggetto a cui si riferiscono.

Affermare che un elemento di un gruppo è il principale, significa considerarlo essenziale e fondamentale fra gli altri, significa ovvero esprimere un confronto di natura soprattutto qualitativa fra i vari termini rispetto ad un preciso scopo od oggetto o ambito di riferimento. Solo quell'elemento fra i vari che appare essenziale allo scopo o all'oggetto o all'ambito di riferimento è considerato "principale", relegando così gli altri a livello di elementi "secondari" o "sussidiari".

Tale rapporto fra termini si contraddistingue per rimanere immutato sino al mutare dello scopo o dell'oggetto di riferimento, essendo tendenzialmente indipendente da parametri misurabili e pertanto mutevoli nel tempo.

Il secondo aggettivo (prevalente) viene inteso nel significato di "preponderante", "che supera", e richiama invece un confronto fra termini di natura quantitativa basato, come suggerisce l'etimologia, sul valore attribuibile ai vari elementi. Quello dotato di maggior valore prevale appunto sugli altri. Normalmente, il valore si estrinseca in una entità misurabile e quantificabile. Il confronto fra i vari elementi in termini di valore non è quasi mai immutabile nel tempo.

Proprio per ovviare a tale diatriba il legislatore della riforma, con l'art. 1 del D.Lgs. n. 460 del 1997, ha integrato il quarto comma dell'art. 87 (ora 73) T.U.I.R., prevedendo che (44) "per

(43) Cfr. SACCHETTO, *op. cit.*, p. 32. GIOVANARDI, *op. cit.*, p. 36, anche se probabilmente l'Autore ha utilizzato il termine "prevalente" in modo improprio. Per l'esame delle due posizioni vedi BELLI CONTARINI, *op. cit.*, p. 379.

(44) Sebbene l'art. 30 del D.Lgs. n. 460 del 1997 preveda genericamente che le disposizioni dello stesso decreto entrino in vigore a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 1997, è da ritenere che il comma 4 rinnovellato

Oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto".

Il legislatore, dunque, nell'individuare la natura dell'ente, ha fatto riferimento a quell'attività "essenziale" e "fondamentale" per la sua esistenza; a quell'attività, quindi, che costituisce l'essenza stessa dell'ente, la ragione della sua costituzione, il mezzo autonomo per raggiungere lo scopo che gli è stato assegnato (45).

Il significato così attribuito all'aggettivo principale appare più consono alla *ratio* del suo utilizzo nella norma: si è fatto riferimento all'attività principale al solo scopo di qualificare l'ente. Tale riferimento mira ad attribuire allo stesso, dato lo scopo, la struttura e l'organizzazione, una qualificazione stabile, che prescinde da valutazioni di ordine quantitativo mutevoli nel tempo. Il concetto di attività principale risponde meglio a questa esigenza di relativa stabilità.

Se il legislatore avesse interpretato autenticamente l'aggettivo "principale" nell'improprio significato di "prevalente" (46) avrebbe valorizzato criteri di natura quantitativa nel confronto fra le varie attività, con la conseguenza che l'attività risultata prevalente un anno avrebbe potuto non risultare tale l'anno successivo, pur essendo rimasto immutato lo scopo dell'ente o la sua struttura organizzativa.

Le ragioni per le quali i criteri quantitativi, siano essi il criterio monetario (47) o il criterio onnicomprensivo (48), non conducono a soluzioni univoche e, a nostro parere, sono stati scartati in questa fase (49) dal legislatore, sono almeno tre.

dell'art. 87 (ora 73) T.U.I.R. si configuri come norma di interpretazione autentica delle disposizioni già contenute nella previgente versione.

(45) In quest'ultimo senso, prima dell'intervenuta modifica, anche Proto, *Attività istituzionale di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, cit., p. 311 e ss., la quale implicitamente sembra riconoscere la citata differenza lessicale quando afferma (p. 312): "Ciò nonostante, poiché il criterio di effettività appare più rispondente alla realtà fattuale, in quanto esistono enti che esercitano in concreto attività che, marginali per l'atto costitutivo, sono invece consistenti o addirittura prevalenti da un punto di vista quantitativo, si è sostenuto che l'attività principale realmente svolta ha valore determinante".

(46) Sul punto vedi SACCHETTO, *op. cit.*, p. 32.  
(47) Basato sul confronto fra i ricavi delle varie attività, cfr. SACCHETTO, *op. cit.*, loc. cit.

(48) Basato sul confronto fra vari indici: quantità di beni impiegati, ore lavoro, ore macchina, ricavi, ecc., SACCHETTO, *op. cit.*, loc. cit.

(49) In realtà, come si è avuto modo di accennare, rinviando per l'approfondimento al successivo paragrafo, il legislatore non ha accantonato definitivamente l'uso di

In primo luogo, nell'applicazione del criterio monetario ci si troverebbe nel dilemma se confrontare i ricavi derivanti dall'esercizio dell'attività commerciale con tutti gli altri proventi derivanti dalle attività non commerciali (prevalenza assoluta) o singolarmente con i proventi "non commerciali" di ciascuna attività non commerciale (prevalenza relativa) (50).

In secondo luogo, nell'utilizzo del criterio onnicomprensivo l'individuazione dell'attività principale può finire col dipendere dal tipo di indici prescelti, risultando per uno quantitativamente prevalente una certa attività e, per un altro, quantitativamente prevalente un'attività diversa.

Infine, i criteri quantitativi, ed è questa la ragione più importante, possono essere inadatti a cogliere, anche sotto il profilo quantitativo, l'entità delle energie profuse nello svolgimento delle attività non commerciali, sia perché tali attività sono rese gratuitamente o sottocosto, sia perché a prestarle sono gli stessi associati senza l'ausilio di dipendenti, sia perché i materiali ed i mezzi impiegati non sono reperiti sul mercato di scambio (51).

Sono palesi, dunque, i motivi che hanno indotto il legislatore a non adottare in sede di qualificazione dell'ente il criterio quantitativo, inadatto in sé, anche per instabilità temporale e assenza di univocità di risultato, a fungere da parametro per l'individuazione dell'attività "principale".

La norma ha dunque definito principale l'attività con la quale l'ente si prefigge di raggiungere il proprio scopo ed il cui mancato esercizio rende inutile l'esistenza dell'ente stesso così come voluto e strutturato da coloro che l'hanno posto in essere (52). Attribuire rilevanza alle finalità ed agli scopi istituzionali dell'ente al fine di

parametri quantitativi, ancorché ne abbia limitato l'uso alla disciplina della perdita della qualifica di ente non commerciale di cui all'art. 149 T.U.I.R. Le problematiche a cui si fa riferimento nel testo riemergeranno dunque in sede di analisi della citata disciplina.

(50) Sul punto SACCHETTO, *op. cit.*, loc. cit.

(51) Così PERRONE, *Società e associazioni sportive nelle imposte dirette e nell'IVA*, Roma, 1990, p. 14.

(52) Conformi FEDELE, *op. cit.*, p. 341; Proto, *op. cit.*, p. 311; GIOVANNARDI, *op. cit.*, p. 35 e ss., anche se gli ultimi due Autori, a differenza del primo, riconoscono nella mancata indicazione del criterio da utilizzare per individuare l'attività principale e nell'essere il criterio quantitativo inadatto ad operare tale individuazione, la conferma che il criterio formale, basato esclusivamente sull'atto, a prescindere dall'attività effettivamente esercitata, sia quello effettivamente voluto dal legislatore.

individuare l'attività principale, risponde dunque all'esigenza di stabilità e di univocità della qualificazione dell'ente medesimo.

Ciò non significa, tuttavia, che le esigenze di stabilità ed univocità sottese dalla norma depongano, come sostenuto da alcuni (53), a favore della prevalenza di quanto indicato nell'atto costitutivo (nelle forme previste) sull'attività effettivamente esercitata, se in contrasto con dette enunciazioni (criterio formale).

È da ritenere, infatti, che la corrispondenza dell'attività principale allo scopo, garantita attraverso l'applicazione dei canoni etnomenutici propri della fonte da cui ha origine l'ente stesso, venga considerata dal legislatore come il modo migliore per soddisfare ad un tempo esigenze antielusive e esigenze di stabilità. Nell'ipotesi in cui, infatti, un'attività effettivamente esercitata si riveli assolutamente incongruente ed inadatta al raggiungimento dello scopo indicato nell'atto costitutivo, la stessa risulterà all'interprete sussidiaria o secondaria anche rispetto alle ulteriori attività contemplate nell'atto ed esercitate. In assenza di un'altra attività principale, l'interprete dovrà invece considerare mutato lo scopo o, nella peggiore delle ipotesi, reputare simulato l'atto stesso, facendo valere eventuali assetti negoziali dissimulati (54).

##### 5. L'art. 149 T.U.I.R. e la perdita della qualifica di ente non commerciale.

L'art. 73 T.U.I.R., nel testo in vigore dopo la riforma (D.Lgs. n. 460/1997) sembrerebbe dunque aver risolto la questione interpretativa nata intorno alla natura dell'attività principale, confermando a tal proposito la rilevanza dello scopo statutario.

L'uso del condizionale appare obbligato se si tiene in considerazione che, tuttavia, insieme alla modifica del quinto comma dell'art. 73 T.U.I.R., il legislatore della riforma ha introdotto l'art. 149 T.U.I.R. (55) concernente la perdita della qualifica di ente

(53) Vedi n. precedente.

(54) Sul punto si rinvia a FEDELE, *op. cit.*, p. 340 e ss.; CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 229, nt. 262, ove l'Autrice esplicitamente afferma che nell'ipotesi di cui al testo "l'atto costitutivo deve considerarsi modificato tacitamente per comportamento concludente".

(55) Vedi n. 13 del presente capitolo.

non commerciale, basata su parametri di tipo quantitativo. L'art. 149, come già ricordato, trova applicazione anche nell'IVA in base al richiamo operato dall'art. 4, comma 9 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La norma prevede che, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perda la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta. La norma, riferendosi questa volta al concetto di "prevalenza", non si ferma al mero richiamo generico a parametri di tipo quantitativo, ma addirittura, nel comma 2, elenca una serie di parametri attraverso i quali effettuare quei confronti di tipo quantitativo dal cui esito conseguirebbe la permanenza o meno dell'ente nella categoria degli enti non commerciali.

In particolare si fa riferimento alla:

- a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali intendendo per quest'ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
- d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

La prima sensazione successiva alla lettura della disposizione potrebbe far pensare che la specificazione del quarto comma dell'art. 73 rappresenti una conferma meramente apparente della rilevanza dello scopo ai fini della qualificazione dell'attività principale dell'ente.

L'elemento qualitativo apparirebbe dunque recessivo rispetto all'elemento quantitativo che può condurre l'ente addirittura fuori dall'alveo degli enti non commerciali.

La sensazione trova indubbio conforto nell'inciso "indipendentemente dalle previsioni statutarie" che sembra appunto porsi in antitesi all'art. 73 T.U.I.R. laddove, al fine di individuare l'attività essenziale, si richiamano "gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto". Lo statuto o l'atto costitutivo, importanti nel dettato dell'art. 73 T.U.I.R. per il riconoscimento dello status di ente non commerciale, perderebbero di fatto ogni ri-



levanza ai fini della qualificazione dell'ente se le relative previsioni contrastassero con parametri quantitativi di "prevalenza".

Pertanto, quand'anche l'ente fosse qualificabile come non commerciale perché svolge principalmente attività non commerciali che ne soddisfano gli scopi primari indicati nell'atto costitutivo, sarebbe comunque destinato a perdere la propria qualifica se le attività commerciali secondariamente o accessoriamente svolte prevalessero (ovvero eccedessero sul piano quantitativo) sulle attività non commerciali principali svolte.

Le prime interpretazioni dell'art. 149 T.U.I.R. sono state appunte in tal senso: ai fini qualificatori i parametri quantitativi prevalrebbero di fatto sull'apparente iniziale affermazione della rilevanza degli indici qualitativi legati al requisito di "essenzialità" dell'attività principale risultante dallo statuto (56); con ciò confermando che la strada definitivamente imboccata dal legislatore sarebbe quella di distinguere gli enti non commerciali dagli enti commerciali sulla base della prevalenza di un tipo di attività sull'altro, piuttosto che sull'essenzialità delle attività svolte per il raggiungimento degli scopi sociali.

La circostanza che il legislatore avrebbe deciso per la prevalenza del criterio quantitativo su quello qualitativo non risolverebbe, tra l'altro, tutti i problemi sorti in passato sull'individuazione degli indici più idonei a condurre ad un giudizio finale di "prevalenza" e sulle interrelazioni esistenti fra gli stessi, soprattutto nelle ipotesi in cui appaiano fra loro in contrasto.

Al primo ordine di problemi avrebbe dato soluzione l'art. 149 laddove si individuano quattro indici di prevalenza, ancorché non sia chiaro né se la previsione esaurisca l'ambito dei parametri utilizzabili, né tantomeno le modalità di utilizzo degli stessi.

Si ritiene (57), tuttavia, che la locuzione utilizzata nella norma ("si tiene conto anche dei seguenti parametri") indichi indubbiamente il carattere esemplificativo dell'elenco, ben potendo l'interprete utilizzare indici non previsti nella norma se in grado, anche

(56) SANTAAROCCE, *Enti al test dell'attività commerciale*, in *Il Sole-24 Ore*, 4 agosto 1997.

(57) Così pure la Circ. min., 12 maggio 1998, n. 124/E, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, p. 828, laddove afferma che sarà necessario in ogni caso un giudizio complesso che tenga conto anche di ulteriori elementi finalizzati a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attività commerciale.

insieme a quest'ultimi, di esplicitare meglio, sul piano quantitativo, la realtà economica delle attività confrontate.

Ma in tal modo, si ribadisce, optando per la pluralità degli indici, il legislatore ha comunque lasciato aperto il problema del possibile contrasto esistente fra i diversi indicatori là dove non conducano ad una qualificazione univoca (58).

Non solo. La disposizione dell'art. 149 non risolve nemmeno il problema se il confronto quantitativo debba avvenire "a preventivo" o "a consuntivo". Se, come è più logico per indici di tipo quantitativo, il confronto deve avvenire alla fine dell'esercizio, non fosse altro perché il *quantum* dei vari indici (59) dipende anche dal numero delle prestazioni rese o delle cessioni effettuate, diviene difficile applicare in combinato disposto la norma secondo la quale "il mutamento della qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni", con la norma che impone in tal caso di annotare nel registro degli inventari tutti i beni facenti parte del patrimonio netto entro sessanta giorni dall'inizio del periodo in cui ha effetto il mutamento di qualifica, entrambe contenute nell'art. 6 del D.Lgs. n. 460/1997.

(58) In verità, leggendo il testo della norma, sembrerebbe che il legislatore non abbia risolto nemmeno il problema se il confronto fra indici debba essere effettuato in termini di prevalenza relativa o assoluta. Infatti, per i due indici basati sul confronto, da un lato, fra ricavi commerciali e valore normale delle attività istituzionali e, dall'altro, fra redditi commerciali ed entrate istituzionali, il legislatore fa inequivoco riferimento al criterio di prevalenza assoluta, come attesta il fatto che quando riferisce i termini del confronto all'attività, vuoi commerciale, vuoi istituzionale, lo fa, in entrambi i casi, usando il plurale. Per i restanti due indici (confronto fra le immobilizzazioni utilizzate nell'attività commerciale e quelle usate nell'attività istituzionale e confronto fra componenti negative di entrambe le attività), invece, fa riferimento all'attività commerciale al singolare, con ciò lasciando il dubbio se i suddetti confronti vadano effettuati prendendo a riferimento il parametro per ogni singola attività commerciale e rapportandolo al corrispondente parametro riferito all'insieme delle attività istituzionali (criterio della prevalenza relativa modificato), o se il confronto riguardi comunque l'insieme delle attività commerciali. È da ritenere che il criterio della prevalenza relativa possa comunque risultare ragionevole nella misura in cui il confronto avvenga rapportando i vari indici prescelti per ogni singola attività commerciale con ogni singola attività istituzionale. Diversamente, i termini del confronto risulterebbero disomogenei. Posto tuttavia che per due indici il legislatore ha utilizzato il criterio della prevalenza assoluta, e che il criterio della prevalenza relativa modificato, letteralmente indicato per gli altri due indici, non risulterebbe coerente, deve ritenersi che anche per essi si sia voluto, a dispetto dell'imprecisa formulazione della norma, riferirsi ad un confronto di tipo globale fra le due tipologie di attività.

(59) Tranne quello basato sulle immobilizzazioni.

Se il confronto deve avvenire "a consuntivo", l'ultima delle citazioni menzionate non potrà mai, di fatto, venir rispettata dall'ente in quanto gli organi amministrativi dello stesso prenderanno cognizione dell'intervenuta perdita della qualifica di ente non commerciale solo a fine esercizio, potendo effettuare la richiesta annotazione solo in quel momento e, pertanto, tardivamente. Proverrà per una valutazione *ex ante* appare comunque difficile, si ribadisce, dato il carattere quantitativo dei parametri che ne impedisce una sicura determinazione preventiva. Non rimane, quindi, che auspicare un intervento del legislatore che corregga la norma in tema di annotazione nel libro inventari difficilmente rispettabile da parte dell'ente.

L'art. 149, dunque, ha lasciato aperte molte delle questioni che si erano poste all'attenzione di coloro che già prima della norma ventilavano la possibilità di interpretare l'attività principale come attività prevalente. Ma, più di tutto, si ribadisce, ha ingenerato il dubbio che il criterio quantitativo, apparentemente uscito di scena ad opera della novella dell'art. 73 T.U.I.R. che ha valorizzato il rapporto attività-scopo, sia in realtà rientrato in gioco come criterio distintivo degli enti non commerciali da quelli commerciali.

Questa interpretazione della *ratio* della norma non convince ed appare superficiale (60). Non si può infatti dimenticare che le norme di cui all'art. 73, comma 4 T.U.I.R. e all'art. 149 T.U.I.R. operano su piani diversi, pur avendo entrambe una funzione qualificatoria. Entrambe contribuiscono a definire l'ente non commerciale (e, in modo complementare, l'ente commerciale) ma, mentre la prima opera dall'esterno del sistema di norme dedicate appunto agli enti non commerciali, la seconda opera dall'interno di esse come requisito di uscita dalla categoria di tali enti.

Ciò presenta effetti non trascurabili. Anzitutto, per poter qualificare un ente come non commerciale è necessario che lo stesso intenda svolgere un'attività non commerciale, anche fra altre, che sia essenziale per il raggiungimento dello scopo che il medesimo ente si sia prefissato. Tale condizione dovrà risultare dalle previsioni statutarie e (*ex post*) dall'attività effettivamente svolta e sarà

(60) Così anche CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 230 e 231.

non solo condizione necessaria, ma anche sufficiente per poter inquadrare il soggetto nell'ambito degli enti non commerciali ammettendolo al relativo regime fiscale (in parte) agevolato.

Ma a questo punto l'ente potrà legittimamente applicare le disposizioni "agevolative" dettate per tali enti: potrà, ad esempio, considerare come non commerciali le prestazioni di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, senza una specifica organizzazione e dietro pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione (art. 143 T.U.I.R.) (61), o le attività rese dietro pagamento di corrispettivi specifici, in diretta attuazione degli scopi istituzionali ai propri associati da parte degli enti associativi di cui all'art. 148, comma 3 T.U.I.R..

Pertanto, gli indicatori quantitativi di cui all'art. 149 per tutte queste attività giocheranno a favore della prevalenza dell'attività istituzionale su quella commerciale marginale svolta dall'ente (62). Ciò che non sarebbe successo se una norma analoga all'art. 149 T.U.I.R. fosse stata collocata in luogo dell'attuale comma 4 dell'art. 73 T.U.I.R. al di fuori del sistema di norme disciplinanti appunto gli enti non commerciali. La commercialità o meno delle attività marginali svolte dall'ente sarebbe stata valutata solo in base alle norme dell'art. 55 T.U.I.R. (63).

L'applicazione della normativa specifica per gli enti non commerciali consente dunque all'ente, molto probabilmente, di permanere nell'ambito di tale categoria in quanto quelle disposizioni "agevolative", che non avrebbero trovato applicazione se i requisiti quantitativi di cui all'art. 149 avessero operato a monte, finiscono con l'ampliare quantitativamente l'area non commerciale dell'ente impedendo che si realizzino le condizioni di prevalenza dell'area commerciale su quella non commerciale che comportano, appunto, *ex art.* 149, la perdita della qualifica.

(61) Vedi nt. 6 del presente capitolo.

(62) Ravvisa nell'art. 149 un limite ulteriore della categoria degli enti non commerciali concretizzantesi nell'impossibilità, previa la violazione della citata disposizione, di svolgere da programma attività marginali prevalenti sul piano quantitativo, FAELE, *Disciplina degli enti non profit: profitti tributari*, in AA.VV., *La disciplina degli enti non profit*, Torino, 1998, p. 49.

(63) L'articolo ripropone, senza sostanziali variazioni, l'art. 51 del previgente T.U.I.R..

## 6. L'oggetto esclusivo o principale nei consorzi.

Le conclusioni raggiunte nei paragrafi precedenti appaiono ancor più interessanti se applicate al caso dei consorzi industriali sia esterni, sia interni.

Prima, tuttavia, di affrontare tale argomento occorre fare una premessa metodologica. A parere di chi scrive, appare più opportuno, per esigenze di chiarezza, affrontare le questioni legate alla natura del consorzio come ente commerciale o non commerciale dapprima sul piano della qualificazione ex art. 73 T.U.I.R. e, in un secondo momento, sul piano dei requisiti per non perdere la qualifica eventuale di ente non commerciale di cui all'art. 149 T.U.I.R.. E ciò proprio per i diversi piani su cui operano le due norme testé citate: la prima, come si è avuto modo di approfondire nel paragrafo precedente, come norma qualificatoria in grado di porre il criterio distintivo tra le due grandi categorie di enti, criterio, si è detto fondato su elementi di tipo qualitativo. La seconda destinata a disciplinare le ipotesi in cui, per il mancato rispetto di parametri quantitativi, l'ente già qualificato come non commerciale perde la sua qualifica divenendo ente commerciale.

Tornando, dunque, ai consorzi, occorre ribadire come gli stessi siano caratterizzati da un'organizzazione posta in essere, oltre che per la disciplina dei rapporti tra consorziati in relazione ad una o più fasi delle rispettive imprese (propria dei consorzi interni), anche per lo svolgimento di tali fasi (64).

Se si assume, come si approfondirà nel prosieguo, che la mera attività di disciplina non sia commerciale (non fosse altro perché priva del requisito di economicità) i consorzi interni che si limitassero a regolare il rapporto tra le imprese aderenti non potrebbero

(64) Nel senso che così vada interpretata la definizione di cui all'art. 2602 c.c. GUGLIEMMETTI, voce *Consorzi e società consortili*, in *Nov. dig. it.*, app., Torino, 1981, p. 490; POLVANI, *Profili giuridici del coordinamento temporaneo di imprese*, in *Dir. impr.*, 1982, p. 588; VOPE PUTZOLU, voce *Consorzi tra imprenditori*, in *Enc. giur.*, VIII, Roma, 1988, p. 1; IDEM, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in *Trattato di diritto commerciale e diritto pubblico dell'economia*, V, Padova, 1981, p. 351; MARASA, *Prime valutazioni sulla nuova normativa in tema di consorzi*, in *Riv. dir. civ.*, 1977, II, p. 536 e IDEM, *Consorzi e società consortili*, Torino, 1990, p. 35 e 36.

venir considerati, sotto il profilo civilistico, vere e proprie imprese (65).

Lo svolgimento primario di attività non commerciali implicherebbe poi, per i consorzi di "disciplina", la conseguenza di non poter essere annoverati, da un punto di vista tributario, tra gli enti commerciali (66).

Al contrario, lo svolgimento di una fase dell'attività delle imprese consorziate può comportare, dal punto di vista civilistico, che il consorzio divenga imprenditore, anche se non sempre commerciale (67). In tal caso, non si potrebbe disconoscere allo stesso la natura di consorzio esterno.

Dal punto di vista fiscale, ciò non significa, tuttavia, che simile consorzio acquisti automaticamente la qualifica di ente commerciale.

(65) Cfr. BORGIONI, *op. cit.*, p. 120.

(66) Cfr. BOSELLO, voce *Consorzi tra imprenditori (diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988, p. 1, il quale tuttavia ipotizza anche l'esistenza di consorzi interni enti commerciali. Per l'Autore, che ha peraltro aggiornato con Greci la voce nel 1998 (vedi nt. 154) rientrano in questa categoria "i consorzi che effettuano prestazioni nei confronti dei propri consorziati dietro corrispettivo". Come si è accennato nel cap. I, par. 1 e 4, e come si avrà modo di approfondire nei prossimi paragrafi, la definizione di consorzio con attività priva di rilevanza esterna si basa sull'assenza di attività imprenditoriale, di cui l'assenza di un ufficio destinato ad operare con i terzi è semplicemente sintomatica dell'assenza di impresa. È probabile quindi che i consorzi a cui l'Autore fa riferimento siano esterni. Né è possibile sostenere il contrario sulla base della circostanza che le prestazioni di servizi vengono rese a pagamento agli associati. La circostanza che il consorzio miri ad arrecare vantaggi ai consorziati, la cosiddetta mutualità consortile, non è di per sé propria dei soli consorzi interni, essendo caratteristica anche di quelli esterni. Inoltre, se la prestazione di tali servizi è orientata al mercato, ovvero avviene secondo le regole del mercato e dietro pagamento di un corrispettivo determinato secondo le medesime regole, poco importa che a fruirla siano gli associati o terzi, visto che i primi subiscono un trattamento analogo ai secondi, risultando dunque terzi nei confronti del consorzio stesso (cfr. TENCVTI, *Disciplina tributaria dei nuovi fenomeni di imprenditoria collettiva*, in *Corr. trib.*, 1989, p. 1752 e ss.). Il consorzio sarà dunque esterno. Viceversa, se l'attività svolta (anche solo verso i consorziati) non è economica il consorzio sarà sicuramente interno, ma difficilmente assumerà la veste di ente commerciale essendo difficile che l'attività possa risultare imprenditoriale ai fini fiscali. Sui rapporti fra corrispettività, economicità e mutualità consortile si rinvia ai successivi paragrafi.

(67) Cfr. GALGANO, *L'imprenditore*, Padova, 1989, p. 156; POLVANI, *Profili giuridici del coordinamento temporaneo di una pluralità di imprese*, in *Dir. impr.*, 1982, p. 120; PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili nel diritto commerciale*, cit., p. 436. Si vedano anche CAPURSO, *I consorzi e le società consortili dopo la L. 10 maggio 1976*, n. 377, in *Giur. comm.*, I, p. 333; OPO, *Materia agricola e "forma commerciale"*, cit., p. 90 e ss.; BOCCHINI, *Il bilancio dei consorzi con attività esterna*, in *Riv. dir. impr.*, 1990, p. 342.



Invero, lo svolgimento di una o più fasi delle imprese consorziate potrebbe non risultare sempre principale rispetto all'attività di coordinamento e disciplina delle medesime (68). Si pensi al caso di un consorzio che abbia come scopo esclusivo il mantenimento dello "standard" qualitativo dei prodotti delle consorziate e come attività principale il controllo qualitativo dei prodotti delle stesse (69). Nell'ipotesi in cui tale consorzio marginalmente sostenga, compatibilmente con le finalità anzidette, campagne pubblicitarie dietro pagamento di corrispettivi specifici per la promozione di tali prodotti — attività quest'ultima di natura sicuramente commerciale — non acquisirà la natura di ente commerciale, pur acquisendo, sotto il profilo civilistico, la natura di consorzio esterno.

Se è vero, infatti, che lo svolgimento di una fase delle imprese consorziate implica necessariamente il loro coordinamento e la loro disciplina, non significa anche che tale attività di coordinamento e disciplina interessi solo le fasi che il consorzio intende svolgere. Qualora la disciplina di alcune fasi risulti principale rispetto allo scopo perseguito dal consorzio, lo svolgimento (e non solo quindi la disciplina) di una sola fase potrebbe risultare marginale.

(68) BOSELLO, *op. cit.*, p. 1, sembrerebbe propendere sempre per la natura di ente commerciale del consorzio esterno, dando presumibilmente per scontato o che la qualifica di consorzio esterno o interno dipenda dalla natura imprenditoriale o meno dell'attività principale del consorzio, o che l'attività di coordinamento e disciplina delle imprese consorziate sia sempre ricompresa o strumentale all'attività di svolgimento delle fasi stesse. Orbene, anche sulla base della dottrina civilistica analizzata nel cap. I, par. 4 e 5 (a cui si rinvia), sembra che la natura di consorzio esterno dipenda dallo svolgimento ad operare con i terzi) indipendentemente dalla circostanza che tale attività sia principale o marginale rispetto alle finalità perseguite dal consorzio. Per quanto attiene al rapporto che esiste invece, nell'ambito di un'attività, fra la fase di coordinamento e disciplina dei fattori di produzione o del livello di produzione stessa o del mercato e la fase attuativa, è evidente che, qualora il consorzio intenda perseguire entrambe, le prime risultino sicuramente strumentali alla seconda. Tuttavia, ciò non significa che il coordinamento e la disciplina non possano anche riguardare altre fasi o attività delle consorziate, e che statutarmente il consorzio persegua principalmente proprio l'attività di coordinamento e disciplina. Marginalmente, il consorzio potrebbe spingersi per una di esse allo svolgimento dell'attività, divenendo così esterno, ma da ciò non conseguirebbe necessariamente a qualifica di ente commerciale dello stesso.

(69) Lo stesso BOSELLO, *op. cit.*, *loc. cit.*, afferma la natura non commerciale dell'attività di controllo qualitativo dei prodotti svolta dal consorzio. Sul punto si rinvia al par. 13 del presente capitolo.

In altre parole, l'affermazione della dottrina secondo la quale i consorzi esterni sarebbero sempre enti commerciali è corretta solo se l'attività di coordinamento e disciplina è funzionale alla fase svolta in modo da risultare assorbita dallo svolgimento della stessa: in questo caso è evidente che essenziale allo scopo del consorzio, e pertanto principale, è l'attività di realizzazione della fase delle imprese consorziate. La coincidenza della natura esterna del consorzio con quella tributaria di ente commerciale appare evidente.

Nel caso in cui, invece, l'attività di svolgimento di una fase delle imprese risulti marginale rispetto all'attività di coordinamento e disciplina di altre fasi, la cui realizzazione rimane compito delle consorziate, il consorzio, seppure esterno (perché svolge, comunque, una fase delle imprese consorziate) rientrerà, sotto il profilo fiscale, fra gli enti non commerciali che esercitano marginalmente una o più attività commerciali.

Merita osservare che la scelta del legislatore della riforma del 1997 di ancorare la nozione di attività principale agli scopi dell'ente, risulta corretta, anzi ne esce rafforzata, se applicata al campo dei consorzi, ancorché la norma dell'art. 149 possa indubbiamente generare problemi di non facile soluzione.

Se, infatti, fosse stata accolta la tesi, sostenuta prima della riforma, secondo la quale l'attività principale è quella che genera i maggiori ricavi, ne sarebbe disceso che i consorzi esterni sarebbero risultati sempre enti commerciali. Nell'esempio appena citato di un consorzio che svolge principalmente un'attività interna e marginalmente una fase delle imprese consorziate, l'attività (esterna) di svolgimento, marginale, di una fase dell'impresa dei consorziate avrebbe prodotto ricavi, mentre quella (interna) principale di disciplina no, essendo finanziata prevalentemente da contributi degli associati nella forma delle quote associative (70). Ciò avrebbe implicato la conseguenza, inaccettabile, di sottoporre il

(70) Che secondo la dottrina e la prassi non dovrebbero concorrere, anche negli enti commerciali, a formare il reddito imponibile, alla stregua dei conferimenti in società. Cfr. BOSELLO, *op. cit.*, p. 2; PERRONE, *Consorzi e società consortili (diritto tributario)*, cit., p. 236; FILOSA, *Il trattamento dei consorzi tra imprese prima e dopo le leggi 30/4/76 n. 374 e 10/5/76 n. 377*, in *Boll. trib.*, 1977, p. 810; ROMANO e MONETTI, *La disciplina fiscale dei consorzi tra imprese commerciali*, in *Corr. trib.*, 1986, p. 3310. In tal senso anche la Ris. min., 14 marzo 1979, n. 9/492, in *Corr. trib.*, 1979, p. 856.

consorzio al regime, più rigoroso, degli enti commerciali solo perché marginalmente, rispetto allo scopo, il consorzio ha svolto una fase delle imprese consorziate.

Ma a questa stregua non avrebbe potuto mai esistere un consorzio ente non commerciale che svolge marginalmente una attività imprenditoriale; invero, in tale ipotesi, date le premesse, lo stesso sarebbe divenuto automaticamente ente commerciale. Lo svolgimento marginale di un'attività imprenditoriale non solo lo avrebbe fatto divenire consorzio esterno, sotto il profilo civilistico, ma, data la costante prevalenza dei ricavi derivanti dall'attività marginale commerciale su quelli derivanti dalle attività principali non commerciali, avrebbe inciso sulla qualificazione soggettiva dello stesso, il quale non avrebbe potuto che risultare ente commerciale, e ciò in contrasto con gli artt. 73 (anche nella previgente versione) e 143 T.U.I.R. (71) che contemplano anche i consorzi enti non commerciali che svolgono marginalmente attività commerciale.

Qualora, al contrario, si fosse preferito il ricorso a criteri onnicomprensivi, non si sarebbe potuto giungere ad una soluzione univoca: se, ad esempio, la quantità di ore lavoro del personale o l'ammontare dei beni impiegati fossero, a differenza dei ricavi conseguiti e dei consumi per utenze, maggiori nell'attività interna rispetto a quella con rilevanza esterna, non si saprebbe quali indici privilegiare, con la conseguenza di lasciare indeterminata la natura commerciale o non commerciale del consorzio.

Non solo, l'indeterminatezza si sarebbe appalesata anche sotto il profilo temporale, potendo il consorzio, a seconda dell'andamento degli indici, da un anno ad un altro, mutare natura, da commerciale a non commerciale, e viceversa, ciò che, anche a prescindere dalle difficoltà tecniche connesse al cambiamento (72), sarebbe risultato in contrasto con la *ratio* dell'art. 73 T.U.I.R., laddove mira ad individuare, date per immutate le caratteristiche strutturali e oggettive dell'ente, delle categorie stabili di soggetti.

(71) Vedi nt. 6 del presente capitolo.

(72) Si pensi ai mutamenti del regime contabile, ai differenti sistemi di determinazione della base imponibile, alla rilevanza o meno di alcuni componenti di reddito che interessano o hanno a che fare con precedenti esercizi (ammortamenti, sopravvenienze attive e passive, plusvalenze, ratei, ecc.).

È evidente, dunque, che la scelta del legislatore per un criterio distintivo fondato su elementi qualitativi appare quanto mai corretta nel caso dei consorzi, ancorché non si possa trascurare che l'art. 149 T.U.I.R. ponga seri problemi di qualificazione proprio per le ragioni appena esposte.

La citata norma finirebbe col ricondurre, nell'esempio portato, il consorzio esterno che disciplina principalmente una o più fasi delle imprese consorziate e ne svolge marginalmente una, nell'alveo degli enti commerciali solo perché, attraverso i parametri quantitativi, l'attività esterna appare prevalente, ancorché non principale.

La lettura data nel paragrafo precedente della norma, tuttavia, ci conforta nell'affermare che tutte le norme agevolative dettate per gli enti non commerciali — norme che decommercializzano talune attività — contribuiscono a far mantenere, ai fini del citato art. 149, a tale consorzio la qualifica di ente non commerciale, anche se non si può tacere che il loro numero, nel caso dei consorzi, appare più ridotto. Infatti, le norme di cui all'art. 148, comma 3 T.U.I.R. non sembrano poter trovare applicazione nel caso dei consorzi, essendo riferibili piuttosto alle sole associazioni in senso stretto (73).

Analoghe considerazioni valgono per le esclusioni dalla base imponibile degli enti non commerciali delle occasionali raccolte pubbliche di fondi e dei contributi corrisposti da pubbliche amministrazioni per attività sociali in convenzione, di cui all'art. 143, comma 3 T.U.I.R. (74). Sembra che l'unica norma di favore che può contribuire alla permanenza del consorzio dell'esempio nella sfera degli enti non commerciali sia l'art. 143, comma 2 T.U.I.R. che esclude dall'ambito della commercialità le attività diverse da quelle di cui all'art. 2195 c.c., rese in confor-

(73) Per un commento della disposizione si rinvia a Tosi, *Gli enti di tipo associativo, in L'imposta sul registro delle persone giuridiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 1996, p. 257 e ss. e 267 e ss.; CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 250 e ss.; Rossi, *Scopi perseguiti e destinazione dei risultati nella tassazione degli enti di tipo associativo*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998, p. 262 e ss..

(74) Tali fattispecie sono state inserite nel corpo dell'art. 108, ora art. 143 T.U.I.R., ad opera dell'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 460 del 1997; per un commento delle quali si rinvia a FICARI, *Disciplina fiscale degli enti non commerciali*, cit., p. 672 e ss.. Si veda inoltre la nt. 6 del presente capitolo.

mità alle finalità dell'ente, senza una specifica organizzazione e dietro pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. Tutto sommato, ben poco rispetto ai vantaggi accordati alle associazioni in senso stretto, che, ai fini dell'art. 149, possono godere di un insieme di norme agevolative più ampio.

Per i consorzi esterni che disciplinano principalmente alcune fasi delle consorziate, svolgendo marginalmente una, diviene dunque più difficile mantenere il proprio *status* fiscale di enti non commerciali se non giocando sulla prevalenza di taluni parametri su altri.

Come si è avuto modo di comprendere già in queste prime considerazioni, diviene dunque importante, ai fini della distinzione, affrontare il tema della natura commerciale delle attività consortili.

#### 7. La nozione di attività commerciale.

Come si è visto, il consorzio può assumere la natura di ente commerciale o non commerciale, a seconda della natura rispettivamente commerciale o meno dell'oggetto principale dello stesso, ovvero dell'attività essenziale — e tale essenzialità deve essere valutata secondo i criteri illustrati nei paragrafi precedenti — al perseguimento dello scopo che il consorzio stesso si è prefisso.

Individuata dunque l'attività principale, è necessario, sempre ai citati fini classificatori, analizzare il concetto di commercialità.

È quindi indispensabile, in primo luogo, porre mano alla materia evidenziando e chiarendo i nessi che sussistono fra le principali norme che individuano e utilizzano tale concetto, ovvero gli artt. 55, 73 e 148 T.U.I.R. (75) per le imposte dirette e l'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 per l'IVA.

(75) In passato assumeva rilevanza anche il rapporto fra la nozione di commercialità e l'art. 135 della previgente versione del T.U.I.R.. Si fa presente, inoltre, che l'art. 191 (a dispetto della prima bozza del Ministero) non riproduce più parte dell'art. 135 del precedente T.U.I.R. che si riferiva alle agevolazioni ai consorzi fidi e qualità di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 598 del 1973. Per tali variazioni si rinvia nel presente capitolo, ai par. 12 e 13.

Partendo dalle imposte dirette, la norma cardine in tema di commercialità è, come è noto, l'art. 55 T.U.I.R. secondo la quale sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'articolo 2195 c.c. (76) e delle attività agricole indicate alle lettere b) e c) del secondo comma dell'art. 52 T.U.I.R. (77), che cedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa (78).

Il comma secondo, lettera a), considera, inoltre, redditi d'impresa quelli "derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile". La norma è dettata in modo analogo nell'art. 4 del decreto IVA (79).

Pertanto, e tralasciando per un attimo le "assimilazioni" (80) al concetto generale di impresa fiscale (ci si riferisce in particolare ai settori dell'agricoltura ed estrattivo), si potrà affermare che vi è esercizio di impresa, ai fini fiscali, quando l'ente non societario svolge in modo abituale e continuativo una delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. oppure un'attività di prestazione di servizi non contemplata dall'art. 2195 c.c., purché, in tal caso, attraverso un'organizzazione in forma di impresa.

La nozione fiscale di impresa appare dunque più ampia di quella civilistica, dove l'art. 2082 c.c. richiede necessariamente il requisito organizzativo affinché possa ritenersi sussistente l'impresa, ciò che invece, espressamente, l'art. 55 considera superfluo ai fini tributari. Una certa dottrina, dando per assodato che ciò che si sarebbe voluto escludere nell'art. 55 T.U.I.R. sia proprio l'organizzazione alla quale fa riferimento l'art. 2082 c.c., ha rite-

(76) Attività industriali dirette alla produzione di beni o di servizi, attività di intermediazione nella circolazione di beni, attività di trasporto per terra, per acqua e per aria, attività bancarie e assicurative, attività ausiliarie delle precedenti.

(77) L'articolo riproduce invariato l'art. 29 del vecchio T.U.I.R..

(78) Per i rapporti fra la nozione di commercialità e la lett. c) del comma 2 dell'art. 55, che considera produttive di reddito d'impresa le attività di cui all'art. 32 esercitate, pur nei limiti ivi stabiliti, da enti commerciali e società di capitali, si rinvia al par. 14 del presente capitolo.

(79) La disposizione è stata introdotta solo nel 1997 nella disciplina IVA. Per il suo esame si rinvia al par. 10 del presente capitolo.

(80) Incroscio, *Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 64 e ss., fa rientrare fra le attività assimilate tutte le attività di cui al comma 2 dell'art. 55 T.U.I.R..