

L'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO  
Collana diretta da G. FALSITTA e A. FANTOZZI

MAURIZIO INTERDONATO

IL REGIME FISCALE  
DEI CONSORZI  
TRA IMPRENDITORI

GIUFFRÈ EDITORE

*Volumi pubblicati:*

- G. NANULA - *La rivalutazione monetaria dei cespiti patrimoniali delle imprese*, 1977, pag. VII-480.
- M. MACCARONE - *Teoria e tecnica delle imposte sui redditi*, seconda edizione, 1990.  
Volume I, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, pag. XVIII-836.  
Volume II, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche - L'imposta locale sui redditi - Disposizioni comuni e varie*, pag. IV-837-1168.
- R. DI STEFANO - *Lineamenti del sistema valutarario italiano*, terza edizione, 1986.  
Tomo I, *La disciplina normativa*, pag. XVI-674.  
Tomo II, *Disposizioni legislative di maggior interesse*, pag. XII-784.
- A. FANTOZZI - *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, 1982, pag. VIII-244.
- C. BAFILE - *Il giudizio di terzo grado nel processo tributario*, 1982, pag. VIII-160.
- M. INGROSSO - *Il credito d'imposta*, 1984, pag. VIII-296.
- C. SACCHETTO - *I redditi di lavoro autonomo*, 1984, pag. VIII-408.
- G. FALSITTA - *Il bilancio di esercizio delle imprese*, 1985, pag. XII-316.
- P.M. TABELLINI - *L'imposizione delle plusvalenze « iscritte »*, 1985, pag. VI-152.
- C. PREZIOSI - *Il condono fiscale*, Natura giuridica, funzione, effetti, 1987, pag. X-356.  
*I costi di ricerca scientifica*, a cura di G. FALSITTA, F. MOSCHETTI, 1988, pag. XXXII-458.
- R. LUPI - *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, 1988, pag. XVI-412.
- M. BASILAVECCHIA - *L'accertamento parziale*, Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi, 1988, pag. VIII-336.
- L. TOSI - *Finanza locale. Profili giuridici*, 1990, pag. VIII-212.
- A. MIRAULO - *Doppia imposizione internazionale*, 1990, pag. XIV-390.
- M. MICCINESI - *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, 1990, pag. VIII-352.
- G. FALSITTA - *Studi sulla tassazione delle plusvalenze*, 1991, pag. VI-186.
- G. TINELLI - *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Principi generali, 1991, pag. X-354.
- C. CONSOLO - *Dal contenzioso al processo tributario*, Studi e casi, 1992, pag. XXXVI-940.
- C. GARBARINO - *La tassazione delle operazioni sul capitale e sulle poste del patrimonio netto*, 1993, pag. VI-326.
- L. DEL FEDERICO - *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, 1993, pag. VIII-568.
- R. SCHIAVOLIN - *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, 1994, pag. XII-660.
- S. GHINASSI - *Imposte di registro e di successione*, Profili soggettivi ed implicazioni costituzionali, 1996, pag. XIV-166.
- G. ZIZZO - *Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi*, Trasformazioni, fusioni e scissioni, 1996, pag. XIV-166.
- G. FALSITTA - *Per un fisco "civile"*, Casi, critiche e proposte, 1996, pag. XVIII-376.
- La nuova disciplina della riscossione dei tributi*, Convegno di studio - Venezia, 24 gennaio 1992 - Cà Dolfìn - Università di Venezia, a cura di LORIS TOSI, 1996, pag. VI-138.
- P. BORIA - *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, 1996, pag. XVI-376.

MAURIZIO INTERDONATO

# IL REGIME FISCALE DEI CONSORZI TRA IMPRENDITORI

- L. CARPENTIERI - *Redditi in natura e valore normale nelle imposte sui redditi*, 1997, pag. XIV-258.
- S.M. MESSINA - *L'ipoteca e il sequestro conservativo nel diritto tributario*, 1997, pag. X-262.
- G. RAGUCCI - *La scissione di società nell'imposizione diretta*, 1997, pag. VIII-180.
- M. BEGHIN - *I contributi e le liberalità a favore delle imprese nel sistema delle imposte sui redditi e nell'Iva*, 1997, pag. XII-266.
- M.A. GRIPPA SALVETTI - *Riserva di legge e delegificazione*, Nell'ordinamento tributario, 1998, pag. XIV-268.
- V. FICARI - *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, 1999, pag. XII-368.
- L. TOSI - *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie, 1999, pag. XIV-608.
- G. MARINI - *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, 2000, pag. VIII-206.
- F. PAPARELLA - *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponibile, 2000, pag. XVI-374.
- G. FRANSONI - *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, 2001, pag. XIV-430.
- M. VERSIGLIONI - *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, 2001, pag. XVIII-580.
- E. DELLA VALLE - *Affidamento e certezza del diritto tributario*, 2001, pag. XIV-184.
- A. VIOTTO - *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione, 2002, pag. XII-442.
- M. LOGOZZO - *L'ignoranza della legge tributaria*, 2002, pag. X-272.
- S.F. COCIANI - *L'autonomia tributaria regionale*, Nello studio sistematico dell'Irap, 2003, pag. XIV-482.
- G. SALANITRO - *Profili sostanziali e processuali dell'accertamento catastale*, 2003, pag. VIII-226.
- M. MISCALI - *Il diritto di restituzione*, Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte, 2004, pag. VIII-350.
- M. INTERDONATO - *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, 2004, pag. X-342.



## Per Informazioni e Acquisti

Dott. A. Giuffrè Editore S.p.A. - Via Busto Arsizio, 40 - 20151 Milano  
Tel. 02/380.892.90 - Fax 02/380.095.82  
<http://www.giuffre.it>

Centri di documentazione e di distribuzione Giuffrè

ISBN 88-14-11174-X

Ai miei genitori e a Marta:

*Pietas fundamentum est omnium virtutum*

TUTTE LE COPIE DEVONO RECARE IL CONTRASSEGNO DELLA S.I.A.E.

© Copyright Dott. A. Giuffrè Editore, S.p.A. Milano - 2004

La traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm, i film, le fotocopie), nonché la memorizzazione elettronica, sono riservati per tutti i Paesi.

Tipografia «MORI & C. S.p.A.» - 21100 Varese - Via F. Guicciardini 66  
finito di stampare nel mese di luglio 2004

## INDICE SOMMARIO

Introduzione .....	1
CAPITOLO I	
LA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA DEI CONSORZI INDUSTRIALI	
1. Il consorzio quale figura generica espressamente richiamata fra i soggetti passivi nella normativa tributaria .....	3
2. Il problema della qualificazione dei consorzi industriali come soggetti tipici .....	8
3. Il problema della soggettività degli enti non personificati nel diritto tributario (cenni) .....	12
3.1. Le altre organizzazioni di beni e di persone .....	23
3.2. (segue) Il caso delle associazioni non riconosciute .....	33
4. La soggettività tributaria dei consorzi con rilevanza esterna .....	35
5. Il problema della soggettività tributaria dei consorzi privi di rilevanza esterna .....	41
5.1. (segue) Il riconoscimento dei requisiti minimi di soggettività tributaria dei consorzi privi di rilevanza esterna .....	49
CAPITOLO II	
LA DISTINZIONE FRA CONSORZI "ENTI COMMERCIALI" E CONSORZI "ENTI NON COMMERCIALI"	
1. La rilevanza della distinzione .....	59
2. L'oggetto esclusivo o principale come elemento discriminante i consorzi commerciali dai consorzi non commerciali. Applicabilità all'IVA dei criteri distinti utilizzati nelle imposte dirette .....	63
3. Il problema della prevalenza dell'attività effettivamente svolta sull'attività indicata nell'atto costitutivo .....	65
4. L'individuazione dell'attività principale e la rilevanza dello scopo .....	77
5. L'art. 149 T.U.I.R. e la perdita della qualifica di ente non commerciale .....	80
6. L'oggetto esclusivo o principale nei consorzi .....	86
7. La nozione di attività commerciale .....	92
7.1. (segue) L'economicità quale requisito della commercialità nelle imposte dirette. L'irrilevanza dell'organizzazione .....	98
7.2. Il requisito dell'economicità .....	112
8. L'incidenza dello scopo mutualistico sulla commercialità .....	117
9. La nozione oggettiva di attività commerciale .....	121

10. Le attività commerciali nell'IVA .....	127
11. Il problema della rilevanza economica dell'attività nei consorzi .....	131
12. I consorzi-fidi .....	134
12.1. I consorzi-fidi nella disciplina antecedente all'art. 13 del D.L. n. 269 del 2003 .....	135
12.2. I consorzi-fidi dopo l'entrata in vigore dell'art. 13 del D.L. n. 269 del 2003 .....	152
13. I consorzi qualità .....	157
14. I consorzi tra imprese agricole .....	160

## CAPITOLO III

I CONSORZI ENTI COMMERCIALI  
E LA RILEVANZA DELLO SCOPO MUTUALISTICO

1. La mutualità consortile .....	171
2. La rilevanza fiscale dello scopo mutualistico nei consorzi che svolgono una o alcune fasi delle imprese consorziate .....	180
2.1. ( <i>segue</i> ) e nei consorzi che svolgono tutte le fasi delle consorziate .....	184
3. Il trattamento fiscale dei ristorni consortili .....	193
4. Consorzio e mandato .....	197
5. I consorzi per la mera assunzione degli appalti e forniture nelle imposte dirette .....	202
5.1. ( <i>segue</i> ) e nell'IVA .....	210
6. I consorzi per l'assunzione e l'esecuzione di appalti nelle imposte dirette .....	212
6.1. ( <i>segue</i> ) e nell'IVA .....	227
7. I consorzi per il procacciamento d'affari e per la vendita .....	232
8. I consorzi "agenti" .....	232
9. I consorzi "commissionari", i consorzi "mandatari con rappresentanza" e i consorzi di vendita .....	233
10. La natura dei contributi e dei canoni consortili nell'IVA .....	241
10.1. ( <i>segue</i> ) e nei tributi diretti .....	253
11. La deducibilità dei contributi e canoni consortili da parte dei consorziati .....	257

## CAPITOLO IV

## I CONSORZI ENTI NON COMMERCIALI

1. Delimitazione dell'ambito di indagine .....	263
2. L'art. 143, comma 1, parte II, T.U.I.R.: una norma agevolativa di non facile attuazione .....	264
2.1. La non appartenenza delle attività a quelle di cui all'art. 2195 c.c. ....	267
2.2. La conformità alle finalità istituzionali del consorzio .....	269
2.3. L'assenza di una specifica organizzazione consortile .....	273
2.4. La non eccedenza dei corrispettivi sui costi di diretta imputazione .....	276
2.5. Osservazioni conclusive sulla portata applicativa dell'art. 143 ai consorzi e sui riflessi sul sistema IVA .....	280
3. Il trattamento fiscale dei contributi consortili .....	283
4. La deducibilità dei contributi versati in capo alle singole consorziate .....	290

## CAPITOLO V

## LE AGEVOLAZIONI FISCALI AI CONSORZI

1. L'evoluzione storica delle agevolazioni fiscali ai consorzi come conseguenza della mutata concezione dell'istituto consortile .....	295
2. Le agevolazioni fiscali ai consorzi fra piccole e medie imprese di cui alla L. n. 240 del 1981: il regime di sospensione d'imposta delle riserve formate con avanzi di gestione .....	298
3. Le agevolazioni ai consorzi per l'esportazione fra piccole e medie imprese nei tributi diretti: la L. n. 83 del 1989 .....	311
4. Il regime di non imponibilità IVA delle prestazioni rese dai consorzi per l'esportazione tra piccole e medie imprese .....	321
5. Le agevolazioni fiscali ai consorzi stabili di cui alla legge Merloni-Baratta .....	326
6. L'esenzione IVA per i consorzi ausiliari nel settore bancario e assicurativo .....	330
<i>Conclusioni</i> .....	333
<i>Indice degli autori</i> .....	337

## INTRODUZIONE

Il consorzio tra imprenditori di cui all'art. 2602 c.c. è sempre stato, e viene a tutt'oggi, utilizzato per adempiere a diverse funzioni. In passato se ne è fatto uso soprattutto come strumento di disciplina della concorrenza, ciò che, peraltro, rispondeva alla finalità attribuita dal legislatore del '42 all'istituto.

Dopo la riforma del 1976 ad opera della L. n. 377 il consorzio è divenuto non solo e non tanto strumento di disciplina della concorrenza, ma anche e soprattutto forma di cooperazione e ausilio per le imprese. I consorzi divengono dunque strumenti di aggregazione senza far perdere alle imprese quell'individualità e quella flessibilità che per anni hanno caratterizzato il modello industriale delle piccole e medie imprese utilizzato in Italia.

Più recentemente il consorzio, pur conservando il proprio ruolo cooperativistico, è stato riconosciuto dal legislatore come forma di aggregazione possibile nel settore dei lavori pubblici in alternativa all'associazione temporanea di impresa, figura dai contorni sicuramente più incerti.

È proprio questa capacità dell'istituto di poter essere utilizzato per scopi diversi che ha suscitato l'interesse per l'approfondimento degli aspetti fiscali dello stesso.

A partire dalla soggettività tributaria, in particolare dei consorzi interni, si evince una difficoltà di inquadramento unitario dell'istituto, difficoltà che si ripropone anche sotto l'aspetto funzionale. Il carattere mutualistico ad esso attribuito da gran parte della dottrina commerciale, infatti, non costituisce sicuramente un elemento certo su cui poggiare la ricostruzione sotto il profilo fiscale dei rapporti fra consorzio e consorziati.

Interessante è apparso, inoltre, il problema dell'inquadramento del consorzio nelle categorie, di natura esclusivamente tributaria, degli enti commerciali e non commerciali.

Proprio perché strumento di aggregazione o di disciplina non sono mancate, nei diversi momenti della storia dell'istituto, norme

di agevolazione fiscale che la dottrina in verità, salvo rari contributi, ha di fatto trascurato pur necessitando tali norme di un'attenta analisi.

È partendo da tali elementi che il presente studio ha cercato di collocare sistematicamente la figura del consorzio nel sistema dei tributi diretti e dell'IVA analizzandone i vari aspetti problematici, senza tuttavia trascurare la realtà in cui tale istituto viene normalmente utilizzato (consorzi negli appalti pubblici, consorzi fidi, consorzi per l'esportazione, ecc.).

## CAPITOLO I

### LA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA DEI CONSORZI INDUSTRIALI

**SOMMARIO:** 1. Il consorzio quale figura generica espressamente richiamata fra i soggetti passivi nella normativa tributaria. — 2. Il problema della qualificazione dei consorzi industriali come soggetti tipici. — 3. Il problema della soggettività degli enti non persone nel diritto tributario (cenni). — 3.1. Le altre organizzazioni di beni e di persone. — 3.2. (segue) Il caso delle associazioni non riconosciute. — 4. La soggettività tributaria dei consorzi con rilevanza esterna. — 5. Il problema della soggettività tributaria dei consorzi privi di rilevanza esterna — 5.1. (segue) Il riconoscimento dei requisiti minimi di soggettività tributaria dei consorzi privi di rilevanza esterna.

#### 1. Il consorzio quale figura generica espressamente richiamata fra i soggetti passivi nella normativa tributaria.

L'analisi del regime impositivo dei consorzi industriali di cui agli artt. 2602 e ss. c.c. non può non partire dall'indagine attorno alla soggettività passiva tributaria degli stessi. Vengono perciò in rilevanza l'art. 73 del D.P.R. n. 917 del 1986, l'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 e l'art. 2 del D.Lgs. n. 446 del 1997, rispettivamente in materia di IRES (1), IVA ed IRAP (2).

(1) Con il decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 di attuazione della riforma del sistema fiscale di cui alla legge delega n. 80 del 7 aprile 2003 è stata istituita l'IRES (imposta sul reddito delle società) in luogo dell'IRPEG. Per quanto attiene ai soggetti passivi all'art. 73 viene confermata l'impostazione del precedente art. 87 T.U.I.R., ivi compresa l'applicabilità della nuova imposta agli enti non commerciali, fatti confluire, invece, in un primo momento, nella sfera soggettiva dell'IRES, la futura imposta sul reddito che sostituirà l'IRPEF. Il nuovo art. 73, si ribadisce, lascia invariata l'individuazione dei soggetti passivi. Recita invero che: "1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato; gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commer-



Il primo articolo, rubricato per l'appunto "soggetti passivi", nel secondo comma contempla genericamente i consorzi ricomprendendoli, insieme alle persone giuridiche e alle associazioni non riconosciute, fra i soggetti passivi di cui alle lett. b) e c) del primo comma, ovvero, rispettivamente, fra i cosiddetti "enti commerciali" o "non commerciali" a seconda, come si vedrà oltre, della natura dell'attività principale esercitata.

ciali; le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato. 2. Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'articolo 5. 3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. 4. 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. 5. 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".

(2) L'IRAP ha sostituito a partire dal 1998, fra gli altri tributi, l'ILOR, anche se il destino di tale imposta appare segnato posto che l'art. 8 della L. n. 80 del 2003 ha delegato il Governo alla sua graduale abolizione "con priorità e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro e di eventuali ulteriori costi". Il legislatore, in passato, nel disciplinare l'ILOR, in quanto tributo caratterizzato da connotazioni reali piuttosto che personali, ha posto maggiore attenzione all'individuazione del presupposto (art. 115 vecchia formulazione del T.U.I.R.) che all'individuazione dei soggetti passivi. Tant'è che a quest'ultimo fine si era limitato a richiamare all'art. 116 della precedente versione T.U.I.R., oltre alle persone fisiche e alle società di persone "gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche". Sul punto cfr. POTRO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, p. 323 e ss.; LEO, MONACCHI e SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, 1999, p. 1549; MARONGIU, *L'imposta locale sui redditi*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, Padova, 1994, p. 151; PERRONE, *Associazioni temporanee di impresa e consorzi con attività esterna: problemi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, p. 130. Si fa presente che per l'INVIM (per l'art. 17, c. 6 e 7, del D.Lgs. n. 504/1992 il tributo, con l'entrata in vigore dell'ICI, trovava applicazione solo per gli incrementi patrimoniali prodotti *ante* 31.12.1992 e comunque sino al 31.12.2002 quando il tributo è stato definitivamente abrogato) i consorzi venivano in rilievo quali soggetti passivi al compimento di ciascun decennio dalla data di acquisto degli immobili in proprietà o in enfiteusi (art. 3 D.P.R. n. 645 del 1972). In materia di registro assumono rilevanza invece gli atti costitutivi e di aumento di capitale o di patrimonio dei consorzi enti commerciali (art. 50, c. 2, D.P.R. n. 131 del 1986). Sul punto vedi POTRO, *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, 1995, p. 76 e 19.

Inquadramento pressoché analogo è possibile riscontrare nel decreto IVA laddove all'art. 4, comma 2, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese "(...) 2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole" e laddove, parimenti, al comma 4 si considerano effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali da parte degli stessi enti individuati al n. 2 del comma 2 che non abbiano per oggetto esclusivo o principale (bensì secondario) l'esercizio di attività commerciali.

Per quanto attiene all'IRAP il rinvio è diretto all'art. 73 T.U.I.R. (3).

Come si può vedere, dunque, i consorzi vengono genericamente contemplati fra i soggetti passivi tributari ed, anzi, nelle norme richiamate viene operata un'ulteriore ripartizione, in modo analogo nei tributi analizzati, fra consorzi enti commerciali e consorzi enti non commerciali.

Si potrebbe sostenere che il legislatore tributario, nel porre tali norme, abbia inteso riferirsi all'istituto del consorzio nella sua accezione più generale ricomprendendo, oltre ai consorzi industriali espressamente contemplati all'art. 2602 e ss. del c.c., anche i consorzi cosiddetti "amministrativi" (4), i consorzi nel campo

(3) Infatti, al primo comma dell'art. 3, D.Lgs. n. 446/1997, si legge: "Pertanto sono soggetti all'imposta (IRAP), lett. a) le società e gli enti di cui all'art. 87 (ora art. 73), comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917".

(4) Per consorzi amministrativi si intendono quelli che hanno la qualifica e la posizione giuridica di enti di diritto pubblico e che attendono a compiti di pubblica amministrazione. A seconda delle modalità di costituzione si distinguono in consorzi di autorità e consorzi volontari. Fra i principali tipi di consorzi amministrativi ricordiamo i consorzi fra comuni o fra comuni e provincie o fra più provincie per la gestione di comuni interessi; i consorzi per la costruzione e manutenzione di strade, per le opere pubbliche, per il Segretario comunale, per la gestione del servizio esattoriale, per la raccolta e smaltimento dei rifiuti, per la gestione di aziende comunali, di asili, scuole; i consorzi fra IPAB; i consorzi regionali; i consorzi pubblici di sviluppo industriale; i consorzi idraulici; i consorzi stradali; i consorzi per l'uso delle acque pubbliche; i consorzi per servizi sanitari; i consorzi di industrializzazione; i consorzi di difesa di produzioni intensive (L. n. 364 del 1970), i consorzi per i bacini imbriferi montani. Per una dettagliata analisi dei tipi consorzi vedi STANCANELLI, voce *Consorzi amministrativi*, in *Nov. dig. it.*, Torino, 1957, IV, p. 250; IDEM, voce *Consorzi amministrativi*, in *Nov. dig. it.*, app., Torino, 1981, II,

agricolo (artt. 846-856 c.c. e 857-865 c.c., tra i quali i consorzi fra proprietari per l'esecuzione di opere e servizi interessanti i propri fondi, i consorzi di bonifica, di irrigazione, di ricomposizione fondiaria, forestali ecc.) e i consorzi per l'esecuzione di opere edilizie (art. 870 c.c.) (5). Così come è presumibile che, nella accezione generica del termine, rientrino non solo i consorzi volontari, ma anche quelli obbligatori, siano essi o no coattivi (6). Tali tipi consorzi, non essendo inquadrabili nei cosiddetti consorzi industriali non saranno oggetto del presente studio e pertanto per essi si rinvia alle varie trattazioni in materia.

p. 480 e ss.; STANCANELLI e MIELLE, voce *Consorzi Amministrativi*, in *Enc. dir.*, 1961, IX, p. 408 e ss.; GIZZI, voce *Consorzi fra enti pubblici*, in *Nov. dig. it.*, Torino, 1957, IV, p. 261; IDEM, voce *Consorzi fra enti pubblici*, in *Nov. dig. it.*, 1981, II, app., Torino, p. 486 e ss.; BERNARDI, voce *Consorzi fra enti locali*, in *Enc. dir.*, Milano, 1961, IX, p. 414. L'art. 25 della L. n. 142 del 1990 che disciplina tali consorzi, in seguito all'intervento correttivo del D.L. 28 agosto 1995, n. 361, ne estende l'ambito di utilizzo dalla sola gestione associata dei servizi all'esercizio comune di funzioni. In seguito all'entrata in vigore del Testo Unico sull'ordinamento degli enti locali, L. n. 267 del 2000, art. 31, viene confermata tale estensione e ridisciplinato l'istituto. Per approfondimenti sulle più recenti modifiche normative si rinvia a MAGGIORA, *Testo Unico degli enti locali*, Coordinato da ITALIA, *Commento all'art. 31*, Milano, 2000, p. 372 e ss.; MIALE, *Manuale di diritto degli enti locali*, Milano, 2000, p. 280; ROLLA, *Diritto degli enti locali*, Milano, 2000, p. 63 e ss..

(5) Per approfondimenti vedi PELAGGI, *La partecipazione consorziale come propter rem*, in *Giur. agr. it.*, 1969, p. 280; MU'ANI, *I Consorzi reali in agricoltura. Parte speciale*, Milano, 1961.

(6) Si suole distinguere fra consorzi coattivi (costituiti per atto della pubblica autorità, su richiesta di un certo numero di imprenditori che rappresentino una parte consistente delle imprese operanti nel settore e/o una percentuale elevata della relativa produzione, fra tutti coloro che esercitano una determinata attività su un certo territorio: l'Ufficio per la vendita dello zolfo italiano, l'Istituto cotoniero italiano, l'Ente nazionale per la cellulosa e la carta, l'Ufficio metalli preziosi, i Consorzi provinciali tra i macellai per le carni) e consorzi obbligatori in senso stretto nei quali l'autorità governativa obbliga gli operatori di un determinato settore a partecipare al consorzio e ne promuove la costituzione (Consorzio obbligatorio per il riciclaggio di contenitori o imballaggi per liquidi di cui all'art. 9-*quater* della L. n. 475 del 1988 e Consorzio obbligatorio delle batterie al piombo esaurite e dei rifiuti piombosi). Per un approfondimento della distinzione vedi BORGIOLO, *Consorzi e società consorziati*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da CUCI e MESSINEO, Milano, 1985, p. 48; FERRI, voce *Consorzio* (teoria gen.), in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, IX, p. 422; STANCANELLI, voce *Consorzi amministrativi*, in *Nov. dig. it.*, Torino, 1957, IV, p. 250 e ss.; ancorché con diversa terminologia, FRANCESCO, *Consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in *Commentario del codice civile*, a cura di SCIALOJA e BRANCA, Bologna-Roma, 1992, p. 223 e ss.; PERENCE, *La gestione dei rifiuti di imballaggi: il Consorzio nazionale imballaggi e i consorzi di filiera*, in *Le Istituzioni del federalismo*, 1999, p. 116 e ss..

Del pari si potrebbe ritenere che il legislatore non abbia considerato rilevante sotto il profilo tributario la distinzione operata in campo civilistico e nell'ambito dei consorzi industriali, fra consorzi esterni ed interni.

La surriferita distinzione poggia sull'art. 2612 c.c., secondo il quale "se il contratto prevede l'istituzione di un ufficio destinato a svolgere un'attività con i terzi, un estratto del contratto deve, a cura degli amministratori, entro trenta giorni dalla stipulazione, essere depositato per l'iscrizione presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo dove l'ufficio ha sede". L'articolo in oggetto, primo della sezione II dedicata giust'appunto ai consorzi con attività esterna, sottopone ad un regime di pubblicità e responsabilità particolare i consorzi che abbiano per oggetto lo svolgimento di una attività imprenditoriale che si estrinseca all'esterno nell'intrattenimento di rapporti economici con i terzi (7).

La nozione di consorzio interno la si ricava, invece, in negativo dalla prima (8): si tratta, in particolare, di quei consorzi (principalmente aventi ad oggetto la disciplina della concorrenza) (9) che non hanno costituito un ufficio destinato a svolgere attività con i terzi o meglio — se si ritiene che la predisposizione di un ufficio con i terzi rappresenti solo l'aspetto esteriore del carattere imprenditoriale dell'attività — di quei consorzi che non svolgono attività imprenditoriale.

Ciò, è stato detto (10), non significa che tali consorzi siano privi di attività: oltre infatti a svolgere un'attività meramente interna, potrebbero occasionalmente, o solo strumentalmente a que-

(7) Il problema della natura imprenditoriale dell'attività consorziale quale criterio discriminante i due tipi di consorzio verrà affrontato più approfonditamente nel par. 5 del presente capitolo al quale si rinvia. In ogni caso, nel senso del testo la dottrina maggioritaria: BORGIOLO, *op. cit.*, p. 119 e 121; MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, Milano, 1988, p. 103 e ss.; PAVONE LA ROSA, *Il registro delle imprese. Contributo alla teoria della pubblicità*, Milano, 1954, p. 60; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da GALGANO, Padova, VI, 1981, p. 333; contra FRANCESCO, *Consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 113 e ss.; IDEM, *Atti del convegno di Bari*, in *Giur. comm.*, 1978, I, p. 287.

(8) Così BORGIOLO, *Consorzi e società consorziate*, cit., p. 73.

(9) Negano, pertanto, in linea di massima l'esistenza di consorzi interni aventi ad oggetto la cooperazione interaziendale BORGIOLO, *Consorzi e società consorziate*, cit., p. 73; PAVONE LA ROSA, *Il registro delle imprese*, cit., p. 515.

(10) BORGIOLO, *Consorzi e società consorziate*, cit., p. 73.

sta, intrattenere rapporti con i terzi purché, tuttavia, l'intrattenimento di tali rapporti non conduca allo svolgimento di una attività imprenditoriale (11).

Riassumendo, dunque, se il riferimento generico alla figura dei consorzi contenuto nei citati artt. 73 T.U.I.R. e 4 D.P.R. n. 633 del 1972, potrebbe far propendere per l'irrelevanza, sotto il profilo tributario, della distinzione fra consorzi pubblici e privati e, ciò che più interessa in questa sede, fra consorzi esterni ed interni (12), è anche vero che il problema della tipicità del "consorzio" non è liquidabile *sic et simpliciter* sulla base di una mera argomentazione letterale.

## 2. Il problema della qualificazione dei consorzi industriali come soggetti tipici.

Il secondo comma dell'art. 73 T.U.I.R., stabilisce che tra gli enti diversi dalle società sono compresi, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo.

Prima di affrontare il problema se in questa sede (art. 73 T.U.I.R.) il legislatore abbia utilizzato il termine consorzio in senso generico o specifico, occorre chiedersi se il medesimo, ri-

(11) Si pensi per i consorzi con attività meramente interna ai consorzi destinati a regolamentare i rapporti fra i consorziati, all'accertamento dell'adempimento degli obblighi che i consorziati hanno assunto, all'applicazione di sanzioni in caso di inadempimento o infine alla risoluzione delle controversie eventualmente insorte fra i consorziati. Tali consorzi non esplicano la propria attività con i terzi, ancorché si è detto per operare possano occasionalmente o strumentalmente entrare in rapporti con i terzi: ad esempio, stipulando contratti d'affitto o d'utenza per la sede del consorzio, assumendo dipendenti o intrattenendo rapporti con professionisti, ecc.. Sul punto cfr. MARASÀ, *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984, p. 241 e ss.; BORGIOI, *Consorzi e società consorziate*, cit., p. 74; PAOLUCCI, voce *Consorzi e società consorziate nel diritto commerciale*, in *Dig. it.*, Torino, 1988, III, p. 436; MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, Milano, 1988, p. 103 e ss.

(12) In tal senso, in materia di IVA, SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1975, p. 82 e 83, laddove, specifica che la "mancanza di qualsiasi specificazione in seno all'art. 4 deve far ritenere che siano soggetti passivi ai fini dell'IVA sia i consorzi volontari (...), sia quelli obbligatori (...), sia i consorzi con esclusiva attività interna, destinati ad intrattenere rapporti soltanto con i soci, sia quelli con attività esterna, creati per svolgere attività anche nei confronti di terzi".

chiamando le associazioni non riconosciute e i consorzi, abbia inteso comunque attribuire a tali soggetti, unitamente alle persone giuridiche (13), la natura di soggetti tipici (14) come quelli di cui alla lett. a), del primo comma (società di capitali), o viceversa, abbia voluto ricomprenderli fra le "altre organizzazioni" le quali, nell'IRES (15), divengono soggetti passivi solo in presenza, da un lato, del requisito di indipendenza da terzi e, dall'altro, di autonomia e unitarietà del presupposto.

Invero, a prescindere momentaneamente dall'ampiezza del significato del termine consorzio utilizzato dal legislatore, se i consorzi rientrassero tra i soggetti tipici sarebbero considerati soggetti passivi indipendentemente dal possesso dei succitati requisiti che diverrebbero irrilevanti, o perché gli stessi non sono considerati necessari in presenza della forma giuridica assunta o perché già valutati come esistenti dal legislatore stesso nel momento in cui ha ricompreso i medesimi fra i soggetti passivi tributari.

Basti pensare al caso del consorzio interno. Se si abbraccia la teoria che tutti i consorzi rientrino tra i soggetti tipici, allora il consorzio interno sarebbe sempre e comunque un soggetto passivo tributario (16), pur in presenza di seri dubbi sulla sua indipendenza dai consorziati (17).

(13) È interessante notare come nella previgente disciplina la personalità giuridica veniva richiamata allo scopo di sancirne l'irrelevanza. Sul punto ANTONINI, *Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, p. 383.

(14) Ritiene che nella disciplina IRPEG (ora IRES), sia possibile contrapporre i soggetti "tipici" alle "altre organizzazioni" SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi, in L'imposta sul reddito delle persone giuridiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO, Torino, 1996, p. 38.

(15) Nell'IVA, l'art. 4 richiama solo le "altre organizzazioni senza personalità giuridica" non richiedendo specificamente i requisiti di indipendenza da terzi, autonomia del presupposto e unitarietà previsti dall'art. 73 T.U.I.R.. Se, come si vedrà nel paragrafo successivo, n. 22, alla norma dell'art. 73 T.U.I.R. viene riconosciuta portata generale nel settore tributario, nel campo IVA, in assenza di specifiche deroghe, la stessa dovrebbe comunque trovare applicazione anche con riferimento a tali requisiti. In altre parole, l'indipendenza da terzi e l'unitarietà e autonomia del presupposto risulterebbero comunque indispensabili per individuare il soggetto passivo IVA.

(16) Secondo SCHIAVOLIN, *op. cit.*, p. 39 i consorzi rientrano nella categoria dei soggetti "tipici", con la conseguenza che una volta che sia divenuto possibile riferire il "possesso" del reddito ad un consorzio diviene inutile "indagare se tale soggetto appartenga ad altri (...) o abbia realizzato il presupposto in modo unitario e autonomo".

(17) Il problema dell'indipendenza del consorzio interno dai consorziati è oggetto di approfondimento nei paragrafi 5 e 5.1 di questo capitolo.

Viceversa, se si ritiene che il riferimento del legislatore alle associazioni non riconosciute e ai consorzi sia di tipo esemplificativo (18) e che, pertanto, i consorzi rientrino tra le "altre organizzazioni" di cui al secondo comma, è irrilevante chiedersi se il termine consorzio sia qui richiamato in senso generico o meno, in quanto, comunque, si dovrà procedere ad una valutazione caso per caso della sussistenza dei requisiti richiesti per le "altre organizzazioni".

In altre parole, la norma del secondo comma dell'art. 73 T.U.I.R. non porrebbe solo una norma di chiusura del sistema della soggettività tributaria, ma ne fisserebbe i connotati essenziali e caratteristici.

In merito alla prima delle due strade prospettate, ritenere che il richiamo alle figure delle associazioni non riconosciute e dei consorzi sia sufficiente a ricomprendere nella sfera dei soggetti tipici qualsivoglia entità che sia come tale qualificabile, appare una soluzione che, pur rispettosa dell'esigenza di non generare incertezze (19), valorizza troppo il dato letterale e non considera adeguatamente la sostanza dei fenomeni sottostanti.

Peraltro, sul piano meramente letterale, se è vero che tali soggetti sono richiamati espressamente e distintamente nella norma disciplinante le "altre organizzazioni", è anche vero che il legislatore non fa riferimento alle organizzazioni *sic et simpliciter*, bensì

(18) Così chiaramente De MITA, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1997, p. 163, il quale fonda proprio sul carattere residuale della previsione delle "altre organizzazioni" la natura generale della definizione di soggetto passivo. Conforme anche TABELLINI, *I "gruppi" quali nuovi soggetti passivi dell'IRPEG*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 683 e 684, che addirittura arriva a intravedere nelle altre organizzazioni "fermenti di prospettive più ampie" nei quali ricondurre il fenomeno dei gruppi di impresa. Per ulteriori richiami si rinvia alla nt. 60 del presente cap.

(19) Valorizza tale esigenza SCHIAVOLIN, *op. cit.*, p. 39, il quale ritiene eccessivo attribuire ad una norma che ha funzione di chiusura un valore definitorio così ampio e pregnante. Tuttavia, anche volendo condividere la tesi che le associazioni non riconosciute e i consorzi siano soggetti tipici, non si può non considerare che, come si vedrà nel caso dei consorzi interni, l'incertezza non viene comunque meno. Essa riguarda la difficoltà di individuare le fattispecie particolari che ricadono nel soggetto tipico genericamente richiamato dalla norma. Solo se si considera, dunque, la previsione delle altre organizzazioni come definitoria della soggettività passiva tributaria diviene possibile, mediante l'applicazione dei relativi criteri di individuazione, circoscrivere l'ambito dei soggetti esemplificativamente "nominati". Conforme anche FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, p. 701.

alle "altre organizzazioni", ovvero a tutti quei soggetti che, come le associazioni e i consorzi, devono possedere i requisiti di indipendenza da terzi e autonomia e unitarietà del presupposto per poter essere considerati soggetti passivi.

D'altro canto, se il legislatore avesse voluto attribuire caratteristiche di tipicità a tali soggetti li avrebbe ricompresi espressamente nel primo comma (20).

Ma ciò che appare più rilevante è che i due termini associazioni non riconosciute e consorzi sono spesso utilizzati anche con riferimento a forme organizzative atipiche, ovvero non coincidenti con gli istituti del codice civile di cui agli artt. 36 e 2602, ciò che depone necessariamente per una verifica della sussistenza dei requisiti di autonomia e indipendenza di cui all'art. 73, comma 2, T.U.I.R..

Se pertanto, i consorzi industriali rientrano tra le "altre organizzazioni" senza personalità giuridica, di cui all'art. 73 T.U.I.R. si pone il problema di verificare se entrambe le categorie in cui vengono suddivisi, ovvero consorzi industriali esterni da un lato e consorzi industriali interni dall'altro, soddisfino i requisiti minimi di soggettività richiesti dalla norma.

(20) L'art. 73, c. 1, lett. a) T.U.I.R. è, infatti, l'unica disposizione in cui è possibile rinvenire figure soggettive tipiche. Alle stesse non è corretto assimilare, a nostro parere, i soggetti "nominati" del secondo comma. In conseguenza di ciò appare eccessivo ritenere la portata del secondo comma così ampia da consentire un superamento dei soggetti tipici di cui al primo comma, lett. a), in virtù del riconoscimento di una soggettività più complessa che li ricomprenda, e risponda ai requisiti richiesti per le "altre organizzazioni". In senso contrario e in chiave prospettica per il fenomeno dei gruppi di società, vedi TABELLINI, *op. cit.*, p. 683. È da ritenere, infatti, che la valutazione della sussistenza dei citati requisiti per i soggetti tipici sia già stata operata a monte dal legislatore nell'elencazione di cui al primo comma. Per quanto riguarda le società e gli enti non residenti di cui alla lett. d) dell'art. 73 T.U.I.R., pur esulando dalla trattazione in oggetto, non si può non evidenziare che la lett. d) a differenza della lett. a) non contempla delle fattispecie tipiche, bensì una categoria generica, ossia quella delle società e degli enti non residenti. Traslando a tali soggetti le conclusioni a cui si è giunti, in materia di soggettività tributaria, circa la portata generale della norma relativa alle "altre organizzazioni", bisognerebbe concludere per la necessità di valutare, ogni qualvolta si sia in presenza di un presunto soggetto non residente, se sussistono i requisiti di indipendenza da un lato, e di autonomia e unitarietà del presupposto dall'altro; conforme SCHIAVOLIN, *op. cit.*, p. 100; SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, *I tributi in Italia*, Padova, 1994, p. 108; in senso contrario MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, p. 429, (che sostiene la non necessità dell'autonomia patrimoniale); TABELLINI, voce *Persone giuridiche*, in *Enc. dir.*, Milano, 1983, XXXIII, p. 484; CROXATTO, voce *Redditi delle persone giuridiche* (IRPEG), in *Noviss. dig. it.*, Torino, 1986, VI, app., p. 421.

Tuttavia, come si cercherà di verificare nel successivo paragrafo, il problema della soggettività tributaria dei consorzi industriali (soprattutto interni), allo stesso modo di tutti gli enti non personificati, è intimamente collegato con quello analogo della soggettività civilistica.

Se la distinzione fra consorzi con attività esterna e consorzi con attività interna poggia, come vedremo meglio di seguito, sulla natura imprenditoriale dell'attività consortile prevista dal contratto, la circostanza che l'attività consortile sia o meno di natura imprenditoriale si ripercuote diversamente in ambedue i casi sul regime di responsabilità per le obbligazioni consortili e sull'autonomia patrimoniale del consorzio.

Ecco, dunque, che il riconoscimento della soggettività tributaria dei consorzi esterni ed interni non può non passare attraverso l'indagine attorno alla soggettività civilistica degli stessi. Invero, analizzando il regime di responsabilità previsto dalla legge per le obbligazioni assunte dai due diversi tipi consortili e, più genericamente, il grado di autonomia patrimoniale, amministrativa e di bilancio degli stessi si può tentare di individuare la presenza dei requisiti minimi della soggettività civilistica, come si vedrà tra breve, (e con le opportune precisazioni di cui al par. 3.1) di fondamentale supporto per il riconoscimento o meno anche della soggettività tributaria.

### 3. Il problema della soggettività degli enti non personificati nel diritto tributario (cenni).

La tematica della soggettività passiva tributaria è stata (e, anche se in modo più sfumato, è tuttora) oggetto di frequenti dispute dottrinali e giurisprudenziali nascenti dalle difficoltà, talvolta riscontrabili nella norma tributaria, di imputare ad un soggetto la capacità contributiva manifestata dal presupposto impositivo. Appare superfluo in questa sede affrontare dettagliatamente il problema, che risulta marginale rispetto al tema centrale dei consorzi, benché lo stesso meriti sicuramente alcuni accenni indispensabili per una corretta impostazione del tema della soggettività dei medesimi.

Partendo dal dettato positivo, l'art. 73, secondo comma (ex art. 87) T.U.I.R., si pone come norma avente lo scopo di definire

residualmente (21) i soggetti passivi IRES; norma certamente di difficile interpretazione (come attestano le dispute dottrinali sulla sua interpretazione) e norma da considerare sicuramente cardine dell'intero sistema della soggettività tributaria (22).

Dopo una elencazione dettagliata dei soggetti passivi tipici e non (fra i quali figurano i consorzi), il legislatore ha infatti individuato genericamente le caratteristiche del soggetto passivo indicando i caratteri che l'organizzazione di persone e di beni deve possedere per poter divenire tale.

Il problema consiste qui nell'imputare, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, il "possesto di redditi" (per gli altri tributi il relativo presupposto) alle "organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifici in modo unitario ed autonomo" (23).

Si tratta di vedere, in altri termini, se il legislatore tributario prevedendo la succitata fattispecie residuale, abbia voluto costruire "ad hoc" il soggetto passivo in modo funzionale agli inte-

(21) Si legge nella Relazione Ministeriale al disegno di legge delega per la riforma tributaria del 1971 che l'assimilazione alle persone giuridiche delle organizzazioni di beni e persone deriva "dalla considerazione che per le associazioni non riconosciute e per le altre organizzazioni sarebbe quasi sempre assai difficile se non impossibile imputare i loro redditi agli associati o ai partecipanti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (come invece è previsto per le società personali)".

(22) Come si vedrà nel paragrafo successivo se la norma recupera autonomamente nell'ambito tributario gli indici di soggettività riconosciuti nell'ambito dell'ordinamento generale e in particolare civilistico, non si vedono ragioni per non ritenere la norma di portata generale nel settore tributario. In questo senso, se non si travisa il pensiero dell'Autore, Nuzzo, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, in *Russ. trib.*, 1985, I, p. 125, secondo il quale "è sufficiente scorrere una qualunque raccolta di legislazione per constatare come il dettato positivo abbia, in più occasioni, riguardo agli enti personificati e non personificati, e, poi per constatare come tutte le possibili figure di enti o centri impersonali passibili di autonomia impositiva si riconducano a quelli indicati dall'art. 2 del D.P.R. n. 598", ora art. 73 T.U.I.R.. Di diverso avviso sembra invece, in materia IVA, SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, cit., p. 81, nt. 4, il quale ritiene che i termini usati dal legislatore nell'art. 4 ("altre organizzazioni senza personalità giuridica") presentino un'ampiezza di significato più vasto di quello contenuto nelle espressioni adottate nell'art. 8 dell'abrogato T.U.I.D., D.P.R. n. 645 del 1958 (norma sostanzialmente riprodotta nell'art. 2 del D.P.R. n. 598 del 1973 e ora nel più volte citato art. 73 T.U.I.R.).

(23) Critico con riferimento alla tecnica legislativa impiegata nella definizione dei soggetti passivi di imposta BERLURI, *Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, p. 3.

ressi perseguiti in questo settore del diritto o abbia voluto piuttosto confermare la circostanza che tali organizzazioni, per emergere come soggetti, debbano possedere capacità giuridica (generale o limitata) in tutti i rami dell'ordinamento.

Interessanti a tal proposito sono i risultati a cui è pervenuta la più recente dottrina analizzando il concetto di soggettività giuridica nell'ambito della teoria generale del diritto (24).

In passato era radicata la teoria che al *genus* soggettività giuridica appartenessero due *species*, persona fisica, da un lato, e persona giuridica, dall'altro (25). Nel trentennio successivo agli anni '50, a seguito di numerose e radicali critiche provenienti soprattutto dalla dottrina italiana (26), si giunge a ritenere che unici soggetti dell'ordinamento siano le persone fisiche, le sole a poter essere titolari dei bisogni, degli interessi diretti a soddisfare i medesimi, e, dunque, dei diritti posti a tutela di tali interessi (27). Ma

(24) Ritiene che sia possibile risolvere i problemi che pone la soggettività tributaria speciale (denominazione con cui viene indicata la condizione di soggetto passivo tributario che la legge riconosce a determinanti organismi collettivi carenti di personalità giuridica) partendo dall'elaborazione della soggettività tributaria generale (considerata come titolarità di situazioni giuridiche soggettive passive stabilite da norme di diritto tributario) PEREZ DE AVILA, *La soggettività tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, II, p. 387 e la dottrina italiana e ibERICA ivi citata.

(25) Cfr. PALUZZI, voce *Soggettività giuridica*, in *Enc. giur.*, Roma, 1993, XXIX. Non si dubitava che soggetto di diritto fosse, in tutto e per tutto, sinonimo di persona; veniva invece negata la qualifica di soggetto di diritto alle entità collettive non personificate. Conseguentemente, si riteneva che queste ultime non godessero di una propria capacità, ma semplicemente di una autonomia patrimoniale e, quindi, che titolare dei diritti ed obblighi non fosse l'ente, bensì le persone fisiche che lo compongono. Per l'impostazione che identifica la soggettività alla capacità giuridica generale (limitata quest'ultima al riconoscimento della Autorità statale) vedi FALZEA, *op. cit.*, p. 9-13 e 61 e ss.. La soggettività per l'Autore andrebbe invece negata agli enti che sono destinatari di singole norme. Sul punto anche BOLAFFI, *La società semplice*, Milano, 1947, p. 248.

(26) Cfr. ASCARELLI, *Personalità giuridica e problemi delle società*, in *Riv. soc.*, 1957, p. 981 e ss.; IREMI, *Considerazioni in tema di società e personalità giuridica*, in *Riv. dir. comm.*, 1954, I, p. 245 e 333; D'ALESSANDRO, *Personae giuridiche e analisi del linguaggio*, in *Studi in memoria di Tullio Ascarelli*, I, Milano, 1969, p. 241 e ss.; GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in *Commentario del codice civile*, diretto da SCIALOJA e BRANCA, artt. 36-42, Bologna-Roma, 1976.

(27) Più che basare la critica sulla circostanza che le persone giuridiche rappresentino una *fictio iuris* (questione già superata negli anni '50 dalla dogmatica di stampo germanico attraverso l'equiparazione della persona fisica alla persona giuridica di fronte al diritto "positivo", scervo da ogni implicazione sia naturale, sia etica) gli Autori della seconda metà del novecento citati identificano nella persona fisica l'unica entità che possa risultare titolare di bisogni da tutelare attraverso l'attribuzione di diritti. Ogni posi-

anche le teorie riduzionistiche sono state a loro volta oggetto di critiche.

In primo luogo, affermare che i diritti delle persone giuridiche o degli incapaci sono sempre risolvibili in altre proposizioni giuridiche attribuibili ai rappresentanti, non tiene in considerazione la circostanza che nel discorso giuridico appare fondamentale non tanto individuare i comportamenti della persona giuridica o dell'incapace, quanto quelli tenuti in loro nome (28). Ecco dunque che un minimo significato da attribuire alla soggettività è quello dell'imputabilità di diritti e obblighi a cui consegue la legittimazione al trasferimento ad altri degli stessi.

Sotto un altro aspetto, poi, l'affermazione che l'interesse a protezione del quale è attribuito il diritto non può che competere all'uomo (29) si scontra, da un lato, con la circostanza che l'interesse collettivo non risulta sempre coincidente con la somma dei singoli interessi dei partecipanti e, dall'altro, nel dettato positivo, col problema di identificare nelle fondazioni o al limite nei patrimoni separati gli individui il cui interesse è oggetto di tutela giuridica ed ai quali sono attribuiti i diritti soggettivi modificati (per effetto dell'opera di riduzione).

D'altro canto, anche fra coloro che hanno svalutato il concetto di persona giuridica "nessuno si sogna di rinunciare" allo stesso (30), ancorché le tesi riduzionistiche implicino una denuncia in radice del principio di distinzione e portino a revocare in dubbio un altro dei possibili significati della soggettività giuridica (in particolare degli enti collettivi), ovvero l'alterità.

In realtà, anche tale aspetto della soggettività viene confutato più per l'eccessiva semplificazione del ragionamento giuridico che comporta (31) che per l'ontologica incompatibilità con le tesi individualiste. Se si abbandona la visione antropomorfa della per-

zione intermedia che viene attribuita alla persona giuridica sarebbe sempre riducibile agli individui sottostanti.

(28) Illuminante in tal senso ZATTI, *Persona giuridica e soggettività*, Padova, 1975, p. 219 e ss., e gli spunti critici alla tesi di D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 314 e ss..

(29) Così GALGANO, *Delle persone giuridiche*, in *Commentario del codice civile*, diretto da SCIALOJA e BRANCA, artt. 11-35, Bologna-Roma, 1969, p. 7.

(30) Così GALGANO, *Il costo della persona giuridica*, in *Riv. soc.*, 1968, p. 13.

(31) In altre parole, si ricorre all'alterità per risolvere tutti i problemi ermeneutici in uno schema che necessariamente trae conclusioni dalla distinta soggettività della persona giuridica.

sona e si riconsidera la nozione stessa di persona come "realità tecnica" (32) l'alterità acquista valore "di lettura di una disciplina caratterizzata dagli aspetti (...) per i quali essa appare coordinarsi in ragione dell'unità di interessi formata dal costituirsi del gruppo organizzato; disciplina suscettibile di realizzazione variamente graduata — per rapporto alla quale la stessa distinzione assume carattere di relatività — e, come ogni altra, disposta in ragione di certe condizioni e in ordine a certi fini" (33).

Una distinzione del gruppo dai suoi membri (ed anche dai terzi) che risulta dunque strumentale ai presupposti e ai fini del regolamento.

Questo modo relativistico di interpretare il requisito dell'alterità nella teoria generale del diritto, che peraltro ci tornerà utile nel paragrafo successivo quando analizzeremo i requisiti della soggettività nella norma tributaria, è stato utilizzato da parte della più moderna dottrina anche per spiegare nella teoria generale altri significati della soggettività giuridica ovvero quello dell'"unità" e quello della "responsabilità" (o autonomia) patrimoniale.

Per il primo si intende l'effetto dell'unificazione del gruppo che conduce a ritenere esistente un'unica persona anziché un insieme di distinte persone (34); per il secondo, l'effetto positivo che tutti i beni imputati ad un'entità collettiva costituiscono garanzia per l'adempimento di tutte le obbligazioni dell'unica persona (35).

Ciò che conta di più, tuttavia, è che la dottrina citata abbia ritenuto, e ciò peraltro in linea con l'ordinamento positivo (36), che

(32) Così ZATTI, *op. cit.*, p. 390.

(33) ZATTI, *op. cit.*, p. 390; sul punto anche RESCIGNO, *La personalità giuridica dei gruppi*, in *Persona e comunità. Saggi di diritto privato*, Bologna, 1966, p. 245.

(34) PELLIZZI, voce *Soggettività giuridica*, in *Enc. giur.*, Roma, 1993, XXIX, p. 4, ritiene infatti importante tale significato nel momento in cui il nostro ordinamento detta norme che ricollegano conseguenze al fatto che si sia di fronte ad una sola persona (es. art. 2362 c.c.).

(35) PELLIZZI, *op. loc. cit.*, ritiene possibile anche effetti negativi connessi alla possibilità che venga escluso che i beni dell'entità collettività possano essere posti a garanzia di obbligazioni diverse da quelle della stessa o che beni diversi da quelli dell'ente collettivo possano fungere da garanzia per le obbligazioni dell'ente medesimo.

(36) In particolare, con riferimento alla responsabilità patrimoniale, l'ordinamento collega tale effetto, sia in chiave positiva che negativa, a enti collettivi non riconosciuti come persone giuridiche e lo nega in parte (per l'aspetto negativo) a talune figure di persona giuridica, con l'effetto di rendere tale requisito difficile da individuare. Anche queste osservazioni acquistano notevole importanza nel momento in cui affronteremo la questione della soggettività tributaria e in particolare dei consorzi interni.

tutti gli effetti propri della soggettività possono essere tra loro interdipendenti "cosicché è pensabile la simultanea presenza, in un determinato ordinamento, di enti per i quali si verificano alcuni soltanto di tali effetti ed enti per i quali si verificano tutti" (37).

Emerge, dunque, un concetto ampio di soggettività giuridica attraverso il quale si designano un insieme di possibili effetti giuridici presenti, con graduazioni diverse, negli enti contemplati dal nostro ordinamento. Tali effetti possono consistere in un contenuto minimale di imputazione all'ente di diritti ed obblighi — il che comporta anche la legittimazione a trasferire queste situazioni giuridiche in nome dell'ente — oppure, in una prospettiva più completa, possono competere all'ente gli ulteriori effetti dell'unità, dell'alterità e della responsabilità patrimoniale, tali da far emergere nell'ordinamento un corpo sociale unico, distinto dagli individui che lo compongono.

In questa prospettiva è possibile pensare che, in un determinato ordinamento, esistano soggetti come le associazioni non riconosciute, i comitati, i consorzi, le società di persone, per i quali si verificano soltanto alcuni di questi effetti, e soggetti, quali le persone giuridiche, in cui si realizzano tutti (o quasi) gli effetti considerati. Perciò, come è stato notato, solo le persone giuridiche sono dotate di capacità giuridica generale potendo assumere tutte le posizioni giuridiche connesse ai loro interessi, mentre, al contrario, gli enti non personificati dispongono di una capacità giuridica limitata (38). Sarebbe così possibile distinguere i soggetti di diritto in tre categorie: persone fisiche, persone giuridiche ed enti non personificati.

A questi ultimi l'ordinamento riconoscerebbe, secondo tale dottrina, una soggettività giuridica ristretta, che non vuol dire limitazione della capacità ad un solo ramo del diritto, ma significa che il soggetto — riconosciuto tale all'interno dell'ordinamento generale — dispone solo delle specifiche situazioni giuridiche che le norme gli attribuiscono nelle diverse branche del diritto (39).

(37) Così PELLIZZI, *op. cit.*, p. 7; per la tesi della soggettività limitata o parziale, vedi anche FERRARA, *Le persone giuridiche*, Torino, 1958, p. 40 e ss.

(38) Così AMATUCCI, voce *Soggettività tributaria*, in *Enc. giur.*, Roma, 1993, XXIX, p. 5.

(39) Vedi AMATUCCI, *Teoria dell'oggetto e del soggetto nel diritto tributario*, cit., p. 1907.

L'impostazione sopra delineata consente di affrontare senza i condizionamenti derivanti da passate concezioni (40) la problematica della soggettività tributaria aperta dall'art. 73, comma secondo, del T.U.I.R., secondo il quale, all'interno degli enti diversi dalle società, si comprendono, fra i soggetti passivi d'imposta, "oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto d'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo".

È indubbio che la norma trovi la sua *ratio* in esigenze di completezza e di chiusura, volte a dare una definizione, la più onnicomprensiva possibile, dei soggetti passivi IRES (ex IRPEG (41)); ancorché non tutti concordino sull' idoneità della disposizione a individuare una precisa e circoscritta definizione di soggetto passivo tributario (42).

In realtà, come si avrà modo di affrontare nel successivo paragrafo, la disposizione sembra identificare requisiti sufficientemente idonei a circoscrivere l'ambito dei soggetti passivi tributari.

La dottrina, soprattutto in passato, basandosi proprio sulla disposizione ora contenuta nell'art. 73, comma 2, del T.U.I.R. (43),

(40) Vedi ad esempio ANTONINI, *La soggettività tributaria*, cit., p. 52 e IDEM, *Personalità giuridica e imposte sul reddito delle persone giuridiche*, cit., p. 381, il quale muove dalla tesi normativo-individualista secondo la quale solo le persone fisiche sono soggetti di diritto, mentre le persone giuridiche e le organizzazioni prive di personalità giuridica costituiscono veri strumenti tecnici al servizio degli individui. La norma tributaria nel caso di una organizzazione di beni e di persone priva di personalità giuridica fingerebbe l'esistenza di un soggetto al posto di altri (le persone fisiche) ai quali imputare i propri effetti. Critico verso tale impostazione, AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico finanziario*, Padova, 1979, p. 257, secondo il quale solo accogliendo la distinzione fra personalità, da un lato, e capacità giuridica dall'altro, è possibile riconoscere agevolmente, senza ricorrere alla teoria della finzione, la soggettività degli enti collettivi non personificati quali organismi dotati di una personalità giuridica parziale o ristretta. Sul punto, vedi anche GRANELLI, *Problemi fiscali delle associazioni non riconosciute e delle società semplici*, in *Boll. trib.*, 1988, p. 85.

(41) Secondo FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, p. 232, invece, sembra che "il legislatore tributario, pur conscio della impossibilità di separare la soggettività tributaria da quella di diritto comune, abbia voluto prevedere una norma di chiusura a livello di soggetti per semplificare il riconoscimento della soggezione IRPEG a complessi di persone e di beni rispetto ai quali la soggettività civilistica potesse apparire dubbia e stentasse ad affermarsi".

(42) Per TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977, p. 212, in essa si riscontrano "elementi distintivi del tutto insufficienti a circoscrivere una categoria e ad individuare le fattispecie soggettive che in essa dovrebbero comprendersi".

(43) La norma riproduce l'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 e già prima

ha tuttavia sostenuto la tesi di una possibile divergenza tra l'area dei soggetti di diritto comune e quella dei soggetti di diritto tributario, riconoscendo la capacità giuridica tributaria ad enti che ne sono privi negli altri rami del diritto (cosiddetto relativismo dei concetti giuridici); in particolare, parte della dottrina è arrivata alla conclusione che, proprio dal modo di manifestarsi del presupposto nei confronti delle organizzazioni di beni e di persone, derivi l'individuazione delle stesse tra i soggetti passivi d'imposta (44).

Secondo altra dottrina (ancorché non sempre con le medesime motivazioni) l'idea della divergenza tra l'area della soggettività tributaria e quella di diritto comune, così come suesposta, conterrebbe un vizio di fondo. Infatti, secondo tale impostazione, è pur vero che l'unitarietà e l'autonomia atterrebbero al modo di manifestazione del presupposto (cioè il possesso di redditi), ma è altrettanto vero che questa manifestazione non potrebbe che riferirsi ad un soggetto già esistente nell'ordinamento generale; ad un'organizzazione cioè, la quale, essendo idonea ad essere titolare di rapporti giuridici sostanziali, sia già emersa soggettivamente nel mondo del diritto (45).

era contenuta nel T.U. delle imposte dirette, approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, che includeva tra i soggetti passivi "le altre organizzazioni di persone o di beni prive di personalità giuridica, e non appartenenti a soggetti tassabili in base a bilancio, nei confronti dei quali il presupposto di imposta si verifica in modo unitario ed autonomo".

(44) In questo senso MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, e IDEM, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, p. 419, ove l'autore propone di non "mitizzare la soggettività tributaria, ma neppure di ridurla sempre e in ogni caso alla soggettività del diritto civile" e giustifica la diversa importanza della finzione soggettiva con "la funzione strettamente strumentale delle fattispecie soggettive nell'ordinamento tributario che mira a colpire con l'imposizione il più gran numero di soggetti e il più gran numero di situazioni di fatto che possono essere rilevanti per l'imposizione". In senso conforme pure GALLO S., *La soggettività tributaria ai fini della tassazione dei redditi*, in *Il Fisco*, 1986, p. 3435. Sul punto in passato anche LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1961, I, p. 8 ss., e STAMMATTI e ALESSI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 59 e 60.

(45) Così BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1965, I, p. 29 e 30, il quale interpreta l'articolo del D.P.R. n. 645 del 1958 proprio come norma destinata a subordinare la soggettività tributaria al riconoscimento anche di una limitata capacità giuridica negli altri rami dell'ordinamento. Più recentemente, si veda TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, cit., p. 216; Nuzzo, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, cit., p. 138; Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, p. 175 e 176.



In tal senso, preme sottolineare, che il legislatore per il riconoscimento della soggettività passiva a soggetti diversi da quelli "tipici" dell'art. 73 del T.U.I.R., ha posto l'essenziale condizione della non appartenenza ad altri soggetti passivi. Questo significa che le organizzazioni di persone e di beni devono, anzitutto, configurarsi quali autonomi centri di imputazione di situazioni giuridiche e, quindi, in un secondo momento, per acquisire la soggettività passiva, devono realizzare il presupposto, come previsto dalla norma, in modo unitario ed autonomo (46).

Quanto sopra comporta che gli enti in esame, per essere qualificati come autonomi centri di imputazione giuridica, devono presentare una struttura unitaria e un sufficiente livello di autonomia patrimoniale (47), finanziaria e gestionale (48), in modo da poterli distinguere, sotto il profilo della titolarità dei rapporti, dai soggetti che li hanno posti in essere (49).

Di tutti gli elementi rivelatori di una distinta soggettività tributaria, sembra assumere una rilevanza specifica il livello di autonomia patrimoniale goduto dall'organizzazione di persone e/o di beni (50). Invero, la presenza nel nostro ordinamento dell'art. 53 Cost. che lega l'imposizione ad effettive manifestazioni di capacità contributiva, impedisce al legislatore di imporre obblighi tributari

(46) Osserva AMATUCCI, voce *Soggettività tributaria*, cit., p. 6, che "le organizzazioni prive di personalità giuridica acquistano la soggettività tributaria, perciò, nel momento in cui esista un'attività economica o patrimonio separato; il diritto comune, che riconosce autonomia patrimoniale attraverso meccanismi di formazione e manifestazione della volontà, conferisce ad esse la natura di soggetti non personalizzati ed, infine, una legge attribuisce la qualifica di soggetti passivi tributari".

(47) Per FARTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 231, "può parlarsi di soggettività tributaria ogni volta che il complesso di persone o di beni risponda patrimonialmente ai fini del prelievo con un patrimonio distinto da quello delle persone fisiche che lo compongono".

(48) Sul punto vedi anche la sentenza della Comm. trib. centr., 26 gennaio 1994, n. 270, con, a margine, commento di FICARI, *Indici di soggettività tributaria ed art. 87, comma secondo T.U.I.R. n. 917 del 1986*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, p. 465, ove è stata esclusa una duplice soggettività per l'INADEL (gestione assistenza e gestione previdenza) motivandola con l'unicità della rappresentanza processuale, l'unicità del riconoscimento giuridico verso l'esterno, l'unicità del bilancio consuntivo e della dichiarazione dei redditi.

(49) PORRITO, voce *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, Milano, 1990, XLII, p. 1243.

(50) In questa sede, peraltro, l'autonomia patrimoniale viene intesa in senso lato allo scopo di non distinguere volutamente i patrimoni autonomi dai patrimoni separati, questione che verrà affrontata nel successivo paragrafo.

a soggetti privi del substrato economico, vale a dire del patrimonio. Farlo significherebbe tassare delle scatole vuote (51).

Se quanto detto è vero, la norma dell'art. 73 T.U.I.R. manterrebbe in senso lato la natura di norma definitiva assumendo, quali requisiti rivelatori della soggettività in questo ramo del diritto, proprio quelli che la dottrina più moderna ha assunto quali requisiti minimi per individuare un soggetto di diritto comune (52). Perciò quest'ultimo non può che essere un *pruis* rispetto alla disciplina fiscale ed originarsi al di fuori di essa (53), mentre la soggettività passiva, intesa come attitudine alla titolarità di rapporti tributari, si risolve nella proiezione in materia tributaria del *quantum* di capacità riconosciuta, a fini generali, dall'ordinamento giuridico (54).

Ne discende che le organizzazioni di beni e di persone in questione, pur costituendo talvolta delle fattispecie soggettive atipiche, dispongono di una capacità giuridica (sia pur ristretta) che impegna potenzialmente alcuni (o tutti i) rami dell'ordinamento e che si concretizza nella possibilità di porre in essere "atti, contratti, negozi e quanto altro costituisce strumento a mezzo del quale viene ad esistenza il fenomeno della produzione e della circolazione della ricchezza" (55). La norma assolve anche, e soprattutto, ad una funzione chiarificatrice assai importante in tutti i casi attualmente contemplati dall'ordinamento o che l'ordina-

(51) Queste considerazioni, espresse dal MARONGIU, *Sul regime fiscale delle aziende municipalizzate*, in *Fin. loc.*, 1992, p. 830, in una critica all'ipotesi di tassazione delle aziende municipalizzate prima della loro trasformazione ai sensi della L. n. 142 del 1990, possono estendersi a tutte le organizzazioni previste dall'art. 73, comma 2 T.U.I.R..

(52) In questo senso GALLO F., *La soggettività ai fini Irpeg*, in AA.VV., *I redditi di impresa nel nuovo Testo Unico*, Padova, 1988, p. 662 e ss.; IDEM, *Il problema della soggettività ai fini IVA dei fondi comuni di investimento*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, p. 509 e IDEM, *La soggettività ai fini Irpeg*, in *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi ed altri scritti. Studi in memoria di A.E. Granelli*, Roma-Milano, 1990, p. 518.

(53) Nuzzo, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, in *Rass. trib.*, 1985, I, p. 138. Sembra arrivare alle stesse conclusioni la Ris. min. del 21 ottobre 1975, n. 9/50070, che considera la soggettività tributaria "un *pruis* dal quale discende la legittimazione passiva dell'obbligazione che si concretizza, poi, a seconda che si verifichi o meno il presupposto dell'imposta". Alla medesima conclusione sembra giungere anche dopo aver svolto interessanti considerazioni critiche, PETTINATO, *Su alcuni problemi di soggettività tributaria degli "enti non commerciali"*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 1635.

(54) Cfr. PORRITO, *Soggetto passivo d'imposta*, cit., p. 1243.

(55) Così NUZZO, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, cit., p. 168.

mento in futuro produrrà, in cui sia dubbio l'inquadramento soggettivo nell'ordinamento di provenienza, sia esso civilistico o pubblicistico. Recuperando esplicitamente nel proprio ambito i requisiti rivelatori della soggettività di diritto comune, l'art. 73 T.U.I.R. consente di evitare che i dubbi e le perplessità presenti appunto in tali ordinamenti si riflettano nella materia tributaria, ove l'esigenza della certezza del prelievo impedisce appunto un acritico rinvio.

Viene data così la possibilità all'interprete della norma tributaria, di individuare, di volta in volta, l'esistenza di queste organizzazioni di beni e/o di persone la cui soggettività appare dubbia nell'ordinamento di provenienza e di attribuire ad esse la soggettività passiva se realizzano i requisiti richiesti direttamente dalla norma tributaria. Invero, in taluni casi apparentemente dubbi non vi è stata la necessità di utilizzare l'art. 73 T.U.I.R., comma 2, essendo in realtà sufficiente un più attento inquadramento soggettivo nell'ordinamento di provenienza.

In tal modo, ad esempio, è stato possibile far rientrare tra le organizzazioni suddette, oltre ai comitati, anche i fondi speciali di previdenza (art. 2117 c.c.), che la giurisprudenza, da tempo, riconduce nel *genus* delle associazioni non riconosciute (56). Nulla toglie, tuttavia, che in ipotesi di "entità" di difficile inquadramento soggettivo la norma espliciti in pieno la sua portata chiarificatrice.

Riassumendo, dunque, una cosa appare certa: se si accetta una nozione ampia di soggettività giuridica e quindi una ripartizione dei soggetti di diritto comune in soggetti personificati, soggetti tipici non personificati e soggetti atipici non personificati, anche riconducibili a figure soggettive previste dal codice civile (57), si svaluta nella sostanza il problema della divergenza, potendosi così modellare i soggetti di diritto tributario su tale tripartizione e riconducendo nell'ambito dei soggetti atipici non personificati le organizzazioni non appartenenti a terzi previste dall'art. 73 del T.U.I.R..

(56) Per l'attribuzione (o la negazione) della soggettività tributaria a casi concreti di organizzazioni di persone e di beni (fondi speciali di previdenza, stabili organizzazioni, fondazioni di fatto, eredità giacente, fondi comuni di investimento, ecc.), si rinvia alla successiva nt. 60.

(57) Sul punto vedi GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, cit., p. 663.

Da ciò consegue che il legislatore nell'art. 73, comma 2 T.U.I.R. non ha voluto assumere una soggettività tributaria autonoma rispetto alla soggettività di diritto comune (58) (tale problema della divergenza risiede, a nostro avviso, nella soluzione che si dà al problema della soggettività giuridica in termini di teoria generale del diritto) ma, conscio soprattutto delle difficoltà interpretative relative ad alcune figure atipiche (difficoltà facilmente riproponibili anche in futuro data la mutevolezza della realtà di fatto alla quale il mondo giuridico si adatta) ha preferito porre una norma di chiusura e chiarificatrice in base alla quale risolvere i casi dubbi, ovvero sia i casi in cui fosse difficile verificare in capo alle organizzazioni di beni o di persone la presenza nell'ordinamento di provenienza dei requisiti minimi di soggettività di diritto comune per le quali l'imputazione dei redditi agli associati o ai partecipanti risultasse difficile o addirittura impossibile (59).

### 3.1. Le altre organizzazioni di beni e di persone.

La natura di norma chiarificatrice non può essere disconosciuta se si tiene in considerazione la circostanza che in passato, prima di specifici interventi del legislatore tributario o attinenti all'ordinamento di provenienza o comunque prima di puntuali sistemazioni dottrinali e giurisprudenziali, erano vari i casi dubbi di soggettività tributaria (60).

(58) Argomentano con le medesime conclusioni, oltre a GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, cit., p. 663 e IDEM, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 345; BERLURI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1985, p. 148; AMATUCCI, voce *Soggettività tributaria*, cit., p. 5; ANTONINI, *La soggettività tributaria*, cit., p. 67; PORTO, *Soggetto passivo d'imposta*, p. 1243; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 232; NUZZO, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, cit., p. 168; TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, cit., p. 212; Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994 p. 175 e 176.

(59) Cfr. ANTONINI, *Personalità giuridica e imposte sulle persone giuridiche*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, p. 590.

(60) Varie sono state, infatti, le figure analizzate da dottrina e giurisprudenza. In tema di eredità giacente, prima dell'entrata in vigore dell'art. 187 T.U.I.R. (norma che propone invariato il testo dell'art. 131 della precedente versione del Testo Unico, che a sua volta aveva eliminato ogni dubbio sull'asserza di soggettività della fattispecie esaminata) la dottrina non era univocamente orientata: si veda a tal proposito per l'assenza di soggettività Nuzzo, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, cit., p. 127 e ss.; e per la tesi contraria Nussi, *Eredità giacente: soggetto passivo irpeg?* (*Osservazioni*

Si ribadisce che soprattutto con specifici interventi del legislatore la quasi totalità dei casi dubbi è stata risolta, al punto tale

in tema di retroattività civilistica ed imposizione diretta dei redditi) in *Riv. dir. fin.*, 1986, II, p. 6; e di nuovo in replica Nuzzo, *Organizzazione, soggettività tributaria, eredità giacente*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, II, p. 1068. La giurisprudenza si era comunque orientata in senso sfavorevole al riconoscimento della soggettività tributaria: vedi Corte Cass., 18 marzo 1983, n. 2646. Per la ricostruzione del dibattito dottrinale e l'esame delle norme del T.U.I.R., cfr. Nussi, *L'eredità giacente: profili ricostruttivi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1991, I, p. 141 e ss. e DOMINICI, *Eredità giacente*, in AA.VV., *Commentario al T.U. delle imposte sui redditi ed altri scritti. Scritti in memoria di A.E. Granelli*, Roma, 1990, p. 695 e ss. Anche in tema di soggettività del fallimento un'altra norma del testo unico, l'art. 183 (che ha ripreso invariato l'art. 125 della precedente versione del T.U.I.R.) ha dissipato tutti i dubbi sul tema: è stata espressamente esclusa la soggettività del fallimento attraverso l'imputazione al fallito del reddito prodotto dai beni assoggettati alla procedura. Per il dibattito sorto in precedenza, vedi PUOTI, *Procedure concorsuali e imposte sui redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, p. 562 e ss.; GRANELLI, *Pretesa soggettività passiva del fallito per l'imposizione di plusvalenze realizzate in fase liquidatoria*, in *Boll. trib.*, 1983, p. 863 e da ultimo MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, p. 28 e 50 e ss. Un caso inverso assai interessante ai fini del presente lavoro (vedi nt. n. 20) riguarda il problema della soggettività dei fondi comuni di investimento (sia mobiliari aperti e chiusi, sia immobiliari chiusi). Infatti, la loro soggettività tributaria sembra inequivocabilmente esclusa dalle leggi che li regolamentano (art. 9, L. n. 77 del 1983; art. 11, L. n. 344 del 1993 e art. 15, L. n. 86 del 1994) ancorché in dottrina si sia discusso comunque della loro astratta soggettività per chiarire la natura o meno di esenzione delle citate norme. Per la tesi favorevole, TREMONTI, *I fondi comuni di investimento. Gli aspetti tributari*, in *Boll. trib.*, 1983, p. 101; FALSITTA, *Lineamenti del regime fiscale dei fondi comuni di investimento mobiliare aperti*, in *Russ. trib.*, 1984, I, p. 2; BOSSELLO, voce *Fondi comuni di investimento (regime fiscale)*, in *Dig. it., disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1991, VI, p. 256; AMATUCCI, *Il regime tributario dei fondi comuni di investimento mobiliare*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 421 e ss.; BELLI CONTARINI, *Fondi comuni di investimento mobiliare nazionali, società di investimento a capitale variabile (Sicav) e soggettività tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 1123. Per la tesi contraria fondata sulla circostanza che il patrimonio del fondo risulta distinto da quello della società di gestione e dai partecipanti, e non è pertanto sufficiente a farlo assumere a soggetto per assenza di una propria organizzazione e di capacità negoziale e decisionale vedi GALLO, *Il problema della soggettività ai fini IVA dei fondi comuni di investimento*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, p. 508 e ss. e MARCHETTI, *Il regime fiscale dei fondi comuni di investimento mobiliare*, in *Quadrimestre*, 1984, p. 560. Anche per il possibile riconoscimento della soggettività tributaria della stabile organizzazione di soggetti non residenti è sorto un acceso dibattito dottrinale, ancorché la tesi diretta a negarla appare quella maggiormente fondata. Invero, pur se dotata di autonomia amministrativa e contabile, la stabile organizzazione appare priva di autonomia patrimoniale, e comunque dotata di mezzi giuridicamente appartenenti al soggetto non residente e per nessuna ragione distinti dal patrimonio di quest'ultimo. In questo senso Lovisolo, *La stabile organizzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 1146; GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di "stabile organizzazione"*, secondo il diritto interno, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, p. 588 e ss.; CROXATTO, voce *Redditi*

che, a tutt'oggi, parte della dottrina è incline a ritenere che questa funzione chiarificatrice della norma possa valere solo per alcune sporadiche ipotesi (61).

Si ritiene, tuttavia, che fra tali casi, come si avrà modo di verificare oltre, rientrino anche i consorzi interni. Diviene, pertanto,

delle persone giuridiche (imposte sui) (IRPEG), in *Noviss. dig. it.*, Torino, 1986, VI, app., p. 420; MAISTO, *Il "transfer price" nel diritto tributario italiano e comparato*, Padova, 1985, p. 53; MIRAUOLO, *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990, p. 76; GIORGI, *La stabile organizzazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2000, I, p. 84. Ritengono invece la stabile organizzazione dotata di autonomia soggettiva FIORELLI e SANTI, *Prestazioni di servizi rese dalla casa madre estera alla stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 1997, p. 1764; CENTOISE, *Soggettività tributaria della stabile organizzazione ai fini IVA*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 1266. Propende invece per una separabilità dell'attività della stabile organizzazione che la rende autonoma dalla casa madre Nuzzo, *Questioni in tema di tassazione*, cit., p. 128 e in passato MICHELLI, *Soggettività tributaria*, cit., p. 426. Con l'art. 164 T.U.I.R. è stata introdotta la nozione di stabile organizzazione nelle imposte sui redditi designandosi con tale espressione una sede d'affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato. La definizione nel richiamare il soggetto non residente sembrerebbe confermare la tesi che nega il riconoscimento di un'autonomia soggettività tributaria alla stabile organizzazione. Tuttavia, il comma 6 statuisce che anche un soggetto, residente o non, può divenire stabile organizzazione di un'impresa non residente qualora stipuli abitualmente contratti in nome di quest'ultima diversi dall'acquisto di beni. Ciò non significa però che la stabile organizzazione intesa come sede di direzione, succursale, ufficio, officina, laboratorio ecc. (vedi il comma 2 dell'art. 164) rappresenti di per sé un soggetto autonomo di diritto — che rimane unicamente l'impresa non residente — ma che un soggetto autonomo può operare ai fini fiscali come stabile organizzazione di un soggetto non residente con tutte le conseguenze che ne derivano sotto il profilo impositivo. Sulla nuova nozione e sulla sua compatibilità con la nozione convenzionale vedi D'ALFONSO, *La nozione di stabile organizzazione nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, in *Russ. trib.*, 2003, p. 1280; CARRIOLO, *La stabile organizzazione nel quadro della riforma fiscale del 2004*, in *Il Fisco*, 2004, p. 346. Con riferimento, invece, ai gruppi societari, prima dell'attuale riforma si tendeva a negare la soggettività passiva tributaria degli stessi pur esistendo norme che valorizzavano sotto il profilo tributario il gruppo, come l'art. 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973, in tema di cessione delle eccedenze IRPEG nell'ambito del gruppo, o le norme in tema di credito d'imposta sui dividendi, o ancora quelle che consentivano la svalutazione delle partecipazioni (ancorché fortemente limitate dal D.L. n. 209 del 2002, convertito nella L. n. 265 del 2002). Sull'argomento si rinvia a TABELLINI, *I "gruppi" quali "nuovi" soggetti passivi dell'IRPEG, in il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 677; GIOVANNINI, *I gruppi di società, in imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURO, Torino, 1996, p. 107; IDEM, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., p. 363 e ss.; GALLO, *I gruppi di imprese e il fisco*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, I, Padova, 1997; LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario*, Padova, 2000, p. 313 e ss. Pur esulando il tema dalla presente trattazione, si fa presente che con gli art. 117 e ss. del T.U.I.R. è stato disciplinato il "consolidato nazionale" che consente alle società o enti controllanti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b) fra le quali esiste un rapporto di controllo di cui all'art. 2359,

importante esplorare la funzione sia definitoria che chiarificatrice della norma, non solo allo scopo di affrontare in particolare il problema dei consorzi interni, ma anche alla luce del compito che la norma è tenuta ad assolvere rispetto a tutte le figure di dubbia soggettività che potranno nascere in futuro nell'ambito del nostro ordinamento giuridico (62).

comma 1, n. 1 c.c. e in presenza dei requisiti di cui all'art. 120 T.U.I.R., di optare per la determinazione di un unico reddito complessivo risultante dalla dichiarazione dei redditi della controllante e corrispondente alla somma algebrica degli imponibili di ciascuna entità legale rettificata in base a quanto previsto dalla nuova normativa. Sebbene la nuova normativa faccia riferimento più volte all'unitarietà del presupposto (art. 117, comma 1 e 118, comma 1, dove addirittura si recupera al risultato consolidato l'intero reddito della controllata a prescindere dalla quota di partecipazione) altri elementi fanno ancora pendere per il mancato riconoscimento come soggetto passivo della figura del gruppo societario. In primo luogo, l'area di consolidamento non coincide con quella civilistica, in secondo luogo il risultato del consolidamento fiscale non coincide con il risultato del bilancio consolidato. Il gruppo essendo solo la risultante di una somma algebrica dei risultati economici delle singole partecipanti, in terzo luogo la controllante e le controllate mantengono la loro autonomia anche solo propriamente fiscale (le controllate mantengono inoltre la possibilità di utilizzare le perdite ante consolidamento) prova ne sia che il legislatore è stato costretto a prevedere nell'art. 127 la responsabilità solidale della controllante per le imposte, sanzioni e interessi dovuti durante gli esercizi in cui opera il consolidamento. D'altro canto chiamata agli adempimenti fiscali nel consolidato nazionale è la controllante, anche per le controllate e non il gruppo come autonomo soggetto. Sull'argomento si rinvia a BÈCHIN, *La tassazione dei gruppi nel disegno di legge delega della riforma tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 9 e ss.; LUPI, *Prime osservazioni sulla proposta di consolidato fiscale*, in *Giur. Imp.*, 2002, p. 497; SIMONI, *Il riconoscimento fiscale dei gruppi di imprese: analisi e confronto dei due modelli previsti dalla riforma Tre Monti*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 811 e MARONGIU G. e MARONGIU P., *Il consolidato fiscale domestico nello "schema di decreto" fra proposte di disciplina generale e dubbi di costituzionalità in tema di responsabilità solidale*, in *Il Fisco*, 2003, p. 4365, nel quale gli Autori prospettano un inquadramento della responsabilità ex art. 127 T.U.I.R. nell'ambito della cosiddetta responsabilità d'imposta proprio per il mancato venir meno in capo alle partecipanti al gruppo della propria autonomia. Per altri casi di dubbia soggettività tributaria si rinvia a SCHIAVOLINI, *I soggetti passivi, in Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., p. 60 e ss.

(61) Così FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 701 ove l'Autore ritiene applicabile la citata disposizione, allo stato attuale, unicamente ai comitati di cui all'art. 39 e ss. c.c..

(62) È spesso frequente che, soprattutto nel settore della Pubblica Amministrazione e della Pubblica Amministrazione allargata, possano nascere soggetti appartenenti sul piano economico-finanziario ad Enti Pubblici per i quali possono sorgere problemi di soggettività. In passato, ad esempio, in questo settore ci si è posti la questione della soggettività tributaria delle Unità Sanitarie Locali, delle Aziende municipalizzate e ancora delle Aziende speciali delle Camere di Commercio. Per le prime, prima della loro azionizzazione avvenuta con D.Lgs. n. 502 del 1992 la dottrina aveva già ritenuto le stesse soggettività autonome rispetto ai comuni di cui costituivano una struttura operativa (art. 15 L. n. 833 del 1978); si rinvia per tutti a Tosi, *La soggettività tributaria delle Unità Sani-*

Ci si può chiedere nel momento in cui si esamina l'art. 73, comma 2 T.U.I.R. perché il legislatore, se non intendeva discostarsi, per quanto attiene alla soggettività in materia tributaria, dal concetto generale (o civilistico) di soggettività, abbia introdotto una norma di chiusura come quella dedicata alle "altre organizzazioni".

E la risposta non può che essere collegata, per coerenza con quanto già affermato nei precedenti paragrafi, all'esigenza di fornire all'interprete una definizione di soggettività passiva tributaria che possa essere utilizzata anche in tutti quei casi nei quali negli altri rami dell'ordinamento i criteri normalmente utilizzati per l'attribuzione della soggettività risultino difficilmente applicabili o nei quali si pongano ulteriori dubbi interpretativi.

La norma, pertanto, recupera autonomamente nell'ordinamento tributario alcuni dei criteri che nell'ordinamento generale sono sintomatici della soggettività, non subordinando in tal modo la verifica dell'esistenza del soggetto nell'ordinamento tributario alla previa analogia verifica nell'ordinamento generale e/o negli ordinamenti settoriali.

Il legislatore nell'art. 73 individua dunque i seguenti indici di soggettività:

1. l'esistenza di un'organizzazione di beni e/o persone;
2. la non appartenenza dell'organizzazione a terzi;

*tarie nel nuovo assetto delle autonomie locali*, in AA.VV., *Il regime tributario delle Unità sanitarie locali*, a cura di Tosi, Rimini, 1992, p. 25 e ss. Per le seconde, prima dell'attribuzione alle stesse della personalità giuridica ad opera della L. n. 142 del 1990 (ora L. n. 267 del 2000) il riconoscimento della soggettività tributaria alle medesime è stato negato da parte di una certa dottrina (Tosi, *ult. op. cit.*, p. 28; PIGNATALE, *Le aziende municipalizzate come soggetti passivi delle imposte sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, p. 5 e ss.), dalla giurisprudenza (Comm. trib. centr., sent. 15 maggio 1984, n. 5226, in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, p. 329) e dalla prassi amministrativa (Ris. min. 22 dicembre 1980, n. 11/1164, in *Boll. trib.*, 1981, p. 278 e ss., anche se precedentemente la stessa Amministrazione Finanziaria le aveva ritenute dei veri e propri soggetti autonomi: Ris. min., 22 luglio 1975, n. 11/998, in *Dir. prat. trib.*, 1975, I, 1465). Per le aziende camerale la normativa è apparsa lacunosa sotto il profilo che ci occupa (art. 32 T.U. 20 settembre 1934, n. 2011, e art. 2, c. 2, L. 29 dicembre 1993, n. 580) ancorché l'autonomia finanziaria, amministrativa e di bilancio sia così limitata da poterle spesso ritenere appartenenti all'ente camerale (sul punto si rinvia a Del Federico, *Note sulla soggettività tributaria delle aziende speciali delle camere di commercio*, in *Fin. loc.*, 1993, p. 203 e ss.). Infine, analoghi problemi si pongono e si continueranno a porre per tutti quegli enti "periferici" degli enti territoriali che vengono definiti Agenzie, per le quali andrà caso per caso operata una valutazione proprio alla luce della norma in commento.