

È evidente, dunque, che l'irrelevanza fiscale dell'assenza di uno scopo di lucro, fino adesso propugnata esplicitamente o implicitamente dal legislatore inizia a cedere di fronte all'esigenza di offrire spazi operativi e svincolare da inutili obblighi tributari una realtà in espansione, com'è il cosiddetto terzo settore, in uno stato dove il modello del *welfare state* sta passando, oramai da vari anni, un'indubbia fase critica.

Prima di passare ad analizzare il trattamento fiscale dei contributi consortili occorre riflettere sulla portata ed ambito di applicazione dell'art. 143 T.U.I.R. per comprendere in particolare se la norma agevolativa ivi contenuta possa trovare applicazione anche nel campo IVA.

In verità, né il decreto IVA, né la sesta direttiva CE contengono norme di favore simili o identiche alla disposizione in commento.

Ci si potrebbe chiedere, tuttavia, se la stessa possa trovare applicazione analogica nel sistema IVA e ciò, magari, allo scopo di realizzare un'asserita definizione unica dell'esercizio d'impresa e degli elementi che lo costituiscono (36).

Si è già avuto modo di affermare (37) come il concetto di economicità non possa, per rispetto della sovraordinata normativa comunitaria, trovare applicazione in ambito IVA e come le aree della commercialità, rispettivamente nei tributi diretti e nell'IVA, divergano naturalmente per effetto di alcune norme contenute nella disciplina dei primi e non riprodotte, né riproducibili, nella normativa IVA.

Invero, la necessità di rendere neutra l'applicazione del tributo indiretto e quella di non alterare la concorrenza fra singoli stati e fra gli operatori del mercato comune, entrambe sottese alla normativa comunitaria (38), rendono più ampia l'area della commercialità IVA rispetto a quella IRES (e, in passato, rispetto a quella IRPEG) e di fatto impediscono ogni applicazione analogica ai

(36) Così testualmente PACTO, *Ancora in tema*, cit., p. 1823 e 1830; IDEM, *Omnes entità commerciali*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 585. Per una critica radicale e puntuale a tale posizione si rinvia a CASTALDI, *Gli enti non commerciali*, cit., p. 244 e 252 e ss.

(37) Vedi par. 10, cap. II.

(38) Per l'esame delle implicazioni della VI direttiva CE sulla definizione di attività commerciale e la relativa giurisprudenza comunitaria, mi sia consentito rinviare a IERDONATO, *Gli imprenditori*, cit., p. 126.

norme come quelle di cui all'art. 143 T.U.I.R. al tributo comunitario.

Quand'anche, dunque, un consorzio non commerciale potesse in essere un'attività marginale consistente nella prestazione di servizi diversi da quelli di cui all'art. 2195 c.c., senza una specifica organizzazione, in conformità alle finalità istituzionali e in "pareggio" (39) risulterebbe comunque, per la medesima, imprenditore ai fini IVA, con tutte le conseguenze che ne derivano anche sotto il profilo contabile.

3. Il trattamento fiscale dei contributi consortili.

Ai consorzi enti non commerciali possono trovare integrale applicazione le conclusioni raggiunte nei paragrafi 10 e 10.1 del cap. III per i consorzi enti commerciali. I contributi in denaro versati in sede di costituzione del consorzio non costituiscono base imponibile ai fini IVA, e, inoltre, a differenza di quelli commerciali, non sono soggetti ad imposta di registro ai sensi dell'art. 9 della Tabella degli atti per i quali non v'è l'obbligo di chiedere la registrazione del D.P.R. n. 131 del 1986, che esclude appunto dal versamento dell'imposta i consorzi non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (40).

I contributi versati a ripiano delle perdite, o comunque connessi al mantenimento o godimento di uno *status* di associato all'interno del consorzio, non sono imponibili ai fini IVA sia (lo si è detto) per i consorzi enti commerciali, sia per quelli non commerciali (41), essendo carente il nesso sinallagmatico fra i contributi

(39) Ad esempio, il consorzio per la tutela del marchio che organizza corsi di formazione con le citate caratteristiche.

(40) Sotto il profilo IVA, qualora il contributo di conferimento avvenga in natura, lo stesso diviene, in presenza del requisito soggettivo imprenditoriale del consorzio che effettua il conferimento, imponibile IVA per effetto dell'art. 2, comma 3, lett. b) del D.P.R. n. 635 del 1972, rinnovellato dal D.Lgs. n. 515 del 1997 che ha abrogato l'esclusione generale da IVA dei conferimenti contenuta alla lett. e) del medesimo art. 2, restringendola ai soli conferimenti d'azienda (lett. b)). In tema di imposta di registro, interviene, occorre sottolineare come anche per i consorzi enti commerciali, a partire dal 1° gennaio 2000, per effetto dell'art. 10, comma 1, lett. c), n. 1 della L. 23 dicembre 1999, n. 488, i conferimenti non sono più soggetti all'imposta proporzionale nella misura dell'1%, bensì all'imposta in misura fissa.

(41) Conforme PASTORE, *Consorzi e società consortili (Diritto tributario)*, cit., p. 242 e 243, il quale ritiene che i contributi, anche se non sono versati in misura uguale

versati e le prestazioni di servizio rese dal consorzio alle imprese socie.

Tale conclusione — pur denegandosi una visione puramente economica del nesso (42) — appare confermata per i consorzi non commerciali proprio dalla circostanza che i contributi versati in generale dai consorziati, a differenza di quanto accade nei consorzi commerciali, sono destinati normalmente a coprire i costi derivanti dall'attività principale non commerciale. Inoltre, quando — che si potesse intravedere una relazione, sotto il profilo economico, fra i contributi versati e i servizi resi dal consorzio, nel caso in questione non si potrebbe dislinguere la parte di essi destinata a finanziare la prevalente attività non commerciale — e perciò esclusa a priori da ogni possibile tassazione — da quella destinata invece a coprire i costi di una eventuale attività marginale oggettivamente commerciale (conforme o meno alle finalità istituzionali) resa dal consorzio agli associati.

Ad analoghe conclusioni è possibile giungere (43) per le imposte dirette, dove, per i consorzi non commerciali, v'è addirittura una precisa disposizione normativa. L'art. 148 T.U.I.R., destinato a regolamentare solo il regime fiscale delle operazioni interne degli enti non commerciali di tipo associativo, dispone, infatti, che "non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati (...), in conformità alle finalità istituzionali (...), dai consorzi. Le somme versate dagli associati (...) a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo".

Come è facile arguire, il legislatore ha, da un lato, decretato la non commercialità dell'attività istituzionale interna resa dai consorzi non commerciali, e, dall'altro, considerato fiscalmente irrilevanti i versamenti contributivi degli associati al consorzio (44).

per tutte le imprese consorziate, e purché non siano connessi a prestazioni specifiche, bensì all'attività istituzionale tipica e generale di coordinamento e di rappresentanza unitaria, siano da considerare non imponibili ai fini IVA e dei tributi diretti.

(42) In questo senso ci si è espressi nel par. 10 del cap. III.

(43) Cfr. PEACONE, *op. cit.*, p. 243.

(44) È da ritenere che, pur avendo il legislatore utilizzato il termine "somme" nel comma 1 dell'art. 148, il trattamento fiscale dei contributi in denaro trovi applicazione anche rispetto ai contributi in natura. Così SACCINETTO, *op. cit.*, p. 52, e BARASSI, *op. cit.*, p. 80.

È da ritenere, tuttavia, che il versamento contributivo sia escluso dal reddito complessivo, non tanto perché è non commerciale l'attività generale istituzionale e interna dell'ente (45), quanto perché il versamento è connesso al godimento e al mantenimento di uno status (46) di associato che dà diritto al singolo di fruire delle prestazioni rese dall'ente in conformità alle finalità istituzionali (47). Tali prestazioni, proprio perché l'ente svolge principalmente attività non commerciali, non avranno natura commerciale, anche se nulla osta a che, accanto all'attività principale oggettivamente non commerciale, vengano erogate marginalmente prestazioni di servizi conformi agli scopi dell'ente, ma aventi natura oggettivamente commerciale. Queste ultime, a meno del pagamento di un contributo specifico per la loro erogazione, saranno comunque non commerciali se conformi alle finalità istituzionali, come dispone l'art. 148, comma 1 T.U.I.R.

Qualora, invece, le prestazioni marginali rese non siano conformi alle finalità istituzionali, le stesse manterranno oggettivamente natura commerciale (48); tuttavia i contributi versati, ai

(45) Sul punto vedi la Comm. trib. centr., 22 gennaio 1992, n. 415, in *Corr. trib.*, 1992, p. 1523, laddove afferma che "non può parlarsi di corrispettività, di commercialità in senso tributario per le contribuzioni previste per specifici fini istituzionali, non potendo prescindere dal rapporto finalistico che lega l'attività allo scopo dell'ente".

(46) Vedi COMMISSIONE DEI TRENTA, in *Corr. trib.*, 1993, p. 1904, intervento di LUPU, il quale nota che "i contributi e le quote associative concretano trasferimenti estranei, sotto qualsiasi profilo al concetto di reddito, in quanto il soggetto erogante non ottiene né si attende di ottenere specifiche contropartite". Sul punto cfr. URACCIO, *Gli enti associativi nell'IRPEG*, in *Boll. trib.*, 1993, p. 1359; SACCINETTO, *op. cit.*, p. 52; PROVETTI e MANISALCO, *Gli enti non commerciali*, Milano, 1985, p. 199. Conforme anche RIS. min., 4 febbraio 1991, n. 431143, in *Boll. trib.*, 1991, p. 452 e RIS. min., 23 ottobre 1992, n. 11/004, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1750. Cfr. sull'argomento anche CASTALDI, *I rapporti economico patrimoniali fra associazioni nella disciplina delle imposte dirette e nell'IVA*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle associazioni*, a cura di FEDELE, cit., p. 69.

(47) È interessante notare come per CASTALDI, *ult. op. cit.*, p. 75, l'indeducibilità in capo all'associato imprenditore dei contributi all'associazione dipenda dalla circostanza che in tali enti sono assenti in capo al socio diritti a carattere patrimoniale (alla ripartizione degli utili, alla restituzione dei contributi al momento di scioglimento del rapporto associativo o dell'associazione). Nei consorzi non commerciali, invece, tali diritti fisiologicamente non vengono meno in capo al consorziato a meno di espressa previsione statutaria. Come già ricordato nel par. 5.1 del cap. I, sebbene il fondo consortile nei consorzi interni possa al limite non esistere, esso appare comunque necessario laddove il consorzio miri ad organizzare un servizio a van'aggio delle imprese consorziate. In tal caso, nessuna norma codicistica sottrae alle imprese consorziate i propri diritti sul fondo costituito con i contributi dalle stesse versate.

(48) In altre parole, portando un esempio, sarebbe oggettivamente commerciale

senso della seconda parte del comma 1 dell'art. 148, non potranno né totalmente, né parzialmente divenire imponibili solo perché l'attività marginale erogata dall'ente è finanziata con i contributi generali non è conforme alle finalità istituzionali. Ciò impedisce, dunque, di considerare la non imponibilità della quota associativa una conseguenza della non commercialità dell'attività interna di cui alla prima parte del comma 1 dell'art. 148.

Nel caso in cui, invece, i contributi al consorzio vengano versati dalle consorziate a fronte di servizi specifici resi dal consorzio, essendo presente il vincolo di sinallagmaticità, gli stessi risulteranno, a tutti gli effetti, imponibili IVA, come del resto prevede l'art. 4, comma 4, D.P.R. n. 633 del 1972.

Del pari avviene nell'ambito dei tributi diretti. Invero, l'art. 148 T.U.I.R. dispone che, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'art. 143, si considerano commerciali le "cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati e partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto".

Quindi, se viene richiesta una prestazione di servizi aggiuntiva da parte del consorzio, il contributo specifico versato dallo stesso al consorzio è sicuramente imponibile sia ai fini IVA sia ai fini IRES, anche se il contributo finalizzato venisse richiesto prima e a prescindere dalla fruizione reale del servizio. Invero, contrariamente a quanto sostenuto per i consorzi enti commerciali, dove si era ipotizzato (49) il caso di un canone, determinato

(49) L'attività di intermediazione nel commercio delle consorziate resa di fatto da un consorzio non commerciale; per la tutela della qualità del prodotto, che nello statuto esclusa tale attività marginale da quelle che concretano le finalità istituzionali. A prescindere dalla circostanza che sotto il profilo civilistico tale situazione potrebbe rientrare nell'area patologica del negozio consortile, il fatto che tale attività sia non conforme agli scopi istituzionali del consorzio (e sia erogata senza pretendere un corrispettivo "economico" specifico, che la farebbe divenire comunque imponibile — come si vedrà oltre — ai sensi del secondo comma dell'art. 148), potrebbe indurre a considerarla comunque commerciale, con la conseguenza che, se l'irrelevanza fiscale delle quote o contributi associativi dipendesse effettivamente dalla non commercialità dell'attività interna istituzionale di cui alla prima parte del comma 1 dell'art. 148, tali quote o contributi potrebbero divenire totalmente o parzialmente imponibili. Qualora, invece, come pare, siano connessi allo status di consorzio, sarebbero in ogni caso considerati non imponibili, come appare più corretto anche alla luce del modo generico in cui è formulata la seconda parte del comma 1 dell'art. 148.

(49) Vedi par. 10, cap. III.

in funzione della previsione di utilizzo dei servizi consortili, irrilevante ai fini IVA per assenza del vincolo di sinallagmaticità (in quanto il versamento dava solo diritto per disposizione statutaria alla possibilità di richiedere determinate prestazioni consortili, e la mancata fruizione del servizio non comportava obblighi di restituzione per il consorzio) (50), nel caso di specie la necessaria destinazione — per disposizione normativa — del contributo al finanziamento di un servizio specifico reso dal consorzio (51) è sufficiente per ritenere sussistente un nesso di corrispettività fra la disponibilità ad erogare le (e la possibilità di usufruire delle) prestazioni consortili specifiche e il pagamento del contributo o canone. Invero, la circostanza che poi le prestazioni specifiche non vengano di fatto richieste non significa nulla, posto che giuridicamente il legame non è fra le prestazioni rese e il contributo, ma fra la disponibilità a renderle e il contributo medesimo.

V'è inoltre un altro punto da considerare. L'art. 148 T.U.I.R. fa salvo il disposto dell'art. 143, comma 1, parte seconda T.U.I.R.. La previsione si giustifica tenendo in considerazione che in sua assenza si verificherebbe il paradosso, inaccettabile, secondo cui le prestazioni di servizi rese a terzi dietro corrispettivo specifico possono rientrare nell'agevolazione di cui all'art. 143, mentre quelle rese agli associati non potrebbero per la previsione del secondo comma dell'art. 148.

Ma l'art. 148 e il richiamo all'art. 143 suggeriscono ulteriori considerazioni.

In primo luogo, la riflessione secondo cui l'elemento del riferimento al mercato, se ammissibile ai fini della valutazione della presenza del requisito dell'economicità (52), deve riferirsi non tanto al fatto che le prestazioni siano svolte a favore di terzi o degli stessi associati — diversamente non si spiegherebbe la tassazione delle prestazioni specifiche agli associati di cui all'art. 148 —, quanto al criterio e alle modalità con cui le stesse vengono

(50) Di contrario avviso è stato invece il ministero: Ris. min., 7 ottobre 1992, n. 430596, cit. in nt. 185 del cap. III.

(51) Diversamente sarebbe un contributo generico, connesso allo status di consorzio.

(52) Nel presente lavoro si è attribuita rilevanza al requisito di economicità e, fra i suoi indicatori, soprattutto nel caso dei consorzi, all'orientamento al mercato. Si rinvia pertanto al cap. II, par. 7.2 per le precisazioni in merito.

rese, se confermî o meno alle logiche qualitative e quantitative del mercato (53).

In secondo luogo, se si è ritenuta applicabile alle prestazioni "interne" l'agevolazione di cui all'art. 143 (che per gli enti non commerciali crea una nicchia di non commercialità), allo scopo di evitare insostenibili disparità di trattamento, sembra che per la stessa logica, a prescindere da un apposito richiamo, debbano considerarsi non commerciali le attività marginali non economiche perché rese agli associati dietro pagamento di importi insufficienti a coprire i costi e prive di orientamento al mercato. Ciò sembra in apparente contrasto con l'art. 148, che non dispone sul punto una deroga specifica come per l'art. 143. Tuttavia, mentre nel caso dell'art. 143 si è in presenza di una norma agevolativa, la cui applicazione analogica avrebbe potuto creare problemi in assenza di uno specifico richiamo (54), nel caso di specie l'intassabilità delle attività non economiche deriva dalla nozione fiscale stessa di impresa, senza che uno specifico rimando sia all'uopo necessario.

D'altro canto, l'ultima parte del secondo comma dell'art. 148, considerata da alcuni pleonastica (55), conferma la natura di componente del reddito d'impresa del corrispettivo pagato dal consorzio per il servizio specifico reso dal consorzio se erogato abitualmente (56). La circostanza che venga richiamato il requisito dell'abitudine confermerebbe che il legislatore non ha voluto venir meno alla nozione di impresa così come delineata all'art. 55 T.U.I.R.. Pertanto, la natura eventualmente non economica del servizio consortile, implicherebbe la non imponibilità del corrispettivo per l'assenza di esercizio di impresa. Diversamente, si giungerebbe all'insostenibile conseguenza che una attività interna non econo-

(53) Parte della dottrina commerciale (Tou, *Associazione ed impresa per conto proprio*, in *Riv. dir. civ.*, 1986, II, p. 516) tende, infatti, a ritenere che l'attività nei confronti dei soci sarebbe sempre non commerciale per carenza del requisito dell'orientamento al mercato.

(54) Per i problemi connessi all'applicazione analogica di norme agevolatrici si rinvia a MOSCHETTI, voce *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto, disc. priv.*, sez. comm., Torino, 1987, p. 63 e ss.; Cfr. anche LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, p. 33 e ss.

(55) MARTELLONE, *Enti non commerciali e imposte sui redditi*, in *Corr. trib.*, ins. n. 13, 1993; SACCHETTO, *op. cit.*, p. 53.

(56) Se il servizio viene reso occasionalmente, il relativo corrispettivo dà luogo, per espressa previsione del secondo comma dell'art. 148, a reddito diverso.

mica verrebbe comunque tassata come produttiva di reddito d'impresa per l'art. 148, mentre la stessa attività resa a terzi non associati ne rimarrebbe esclusa ai sensi dell'art. 55 T.U.I.R..

Infine, ci si può chiedere se la deroga al principio dell'imponibilità delle prestazioni rese ai consorziati dietro pagamento di corrispettivi specifici prevista espressamente al comma 3 dell'art. 148 T.U.I.R. per le associazioni politiche, sindacali, di categoria (ecc.) possa trovare applicazione anche per i consorzi non commerciali.

La risposta al quesito non può che essere negativa e ciò per almeno tre ordini di ragioni.

In primo luogo, l'interpretazione letterale della norma non lascia spazio ad interpretazioni estensive delimitando la portata soggettiva della disciplina unicamente alle associazioni.

Quando, invece, il legislatore ha inteso richiamare i consorzi accanto alle associazioni lo ha fatto espressamente come nell'art. 73 T.U.I.R. e nello stesso primo comma del citato art. 148.

In secondo luogo, la possibilità di fruire della menzionata deroga è subordinata al fatto che in base al comma 8 dell'art. 148 (ex comma 4-*quinquies* dell'art. 11 del previgente T.U.I.R., introdotto con il D.Lgs. di riforma degli enti non commerciali n. 460 del 1997), l'associazione conformi il proprio statuto o atto costitutivo a precisi vincoli e divieti espressamente elencati (fra i quali il divieto di distribuire avanzi, l'obbligo del voto per teste o del principio della "porta aperta", o ancora, l'intrasmissibilità della quota) che non sempre sono obbligatori nei consorzi. Anzi, per i consorzi anticoncorrenziali, spesso non commerciali, tali principi potrebbero risultare addirittura in contrasto con la causa consortile.

Infine, l'inapplicabilità della deroga ai consorzi consegue dalla diversa natura dell'interesse perseguito dai partecipanti all'associazione rispetto ai consorziati. Pur potendo svolgere il consorzio un'attività principale non commerciale, i consorziati perseguono, infatti, pur sempre un interesse economico attraverso l'adesione all'ente, interesse connesso al conseguimento di vantaggi economici direttamente nella sfera della propria impresa. Ciò non accade invece nelle associazioni, anche di categoria, dove l'interesse perseguito non dovrebbe risultare di natura economica, o comunque non dovrebbe far conseguire direttamente nella sfera degli associati alcun vantaggio economico tangibile.

4. La deducibilità dei contributi versati in capo alle singole consorziate.

La trattazione del regime fiscale della partecipazione al consorzio non commerciale non sarebbe completa se non ci si soffermasse anche sul problema del trattamento fiscale della partecipazione e dei contributi o canoni consorziali in capo all'impresa consorziata.

È stato sostenuto che i contributi iniziali, in quanto conferimenti, seguano il regime delle partecipazioni per le imprese che li hanno effettuati (57), mentre i contributi versati non a fronte di specifiche prestazioni (58), siano comunque deducibili per l'impresa consorziata in quanto inerenti ad essa, posto che il consorzio costituisce uno strumento per la migliore realizzazione delle finalità perseguite dalle imprese socie.

Sebbene l'imputazione a "partecipazioni" possa risultare dubbia alla luce della normativa di bilancio di attuazione delle direttive CE (D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127) (59), sembra comunque che i contributi iniziali debbano essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale dell'impresa partecipante.

In passato, non appariva invece corretto, in base alle vigenti norme, ritenere che alle stesse dovesse applicarsi fiscalmente lo stesso regime delle partecipazioni in società. L'art. 66, comma 1-

(57) Così PERRONE, *op. cit.*, p. 243.

(58) Per l'Autore, correttamente, i contributi versati a fronte di specifiche prestazioni dovrebbero costituire un costo deducibile.

(59) Invero, posto che l'art. 2424-bis statuisce che gli elementi dello stato patrimoniale destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni, e che la partecipazione in un consorzio non commerciale si presenta potenzialmente come partecipazione durevole, permane comunque il problema connesso alla circostanza che il nuovo schema di Stato patrimoniale di cui all'art. 2424 c.c., non contempla espressamente fra le immobilizzazioni finanziarie la partecipazione in soggetti giuridici diversi dalle imprese (voci B, III, 1, dalla lett. a) alla c)). Tenuto in considerazione il fatto che tale partecipazione non sembra poter rientrare fra le immobilizzazioni immateriali, data la rigidità delle previsioni contemplate, né tantomeno, ad evidenza, fra le immobilizzazioni materiali, è da ritenere comunque che, salvo l'ipotesi di creazione di una nuova voce (2523-ter, comma 3, c.c.), la stessa possa essere comunque inserita o fra le partecipazioni in "altre imprese" specificandone la natura in nota integrativa, o nella successiva voce (B, III, 5) "altri titoli" dove si è soliti far rientrare anche titoli rappresentativi di proprietà atipici come i certificati immobiliari (così CASAREL, *Il bilancio delle imprese*, Milano, 1994, p. 159). Nel caso di specie, se nello statuto è previsto in caso di scioglimento la devoluzione ai soci del patrimonio residuo in funzione delle quote di partecipazione, si potrebbe sostenere che la quota partecipativa comunque incarna un diritto indiviso ed atipico di proprietà sui beni consorziali.

bis del previgente T.U.I.R., disponeva che per la valutazione delle immobilizzazioni finanziarie si applicassero le norme di cui all'art. 61 in tema di valutazione dei titoli non costituenti immobilizzazioni.

Orbene, poiché fra le disposizioni richiamate v'era quella secondo cui i versamenti a fondo perduto dovessero essere imputati ad aumento del valore della partecipazione (60) — disposizione già commentata e valorizzata in precedenza (61) in merito al trattamento dei contributi consorziali nei consorzi commerciali — l'assunto secondo cui alle partecipazioni al consorzio non commerciale doveva applicarsi lo stesso regime *tout court* delle partecipazioni, avrebbe potuto dunque, apparentemente, trovare conferma proprio nelle citate norme.

Tuttavia, l'art. 61 era esplicito, al comma 5-bis, nell'estendere l'applicazione del comma precedente, che disciplinava appunto il trattamento dei contributi a fondo perduto e a ripiano di perdite, solo alle quote di partecipazione in enti non rappresentate da titoli di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 53 del previgente T.U.I.R., fra i quali non rientravano gli enti non commerciali (62).

Se ciò è vero, la conseguenza era che i versamenti contributivi a copertura delle perdite non potevano incidere mai sul valore della partecipazione.

Restava comunque da stabilire se tali versamenti potessero essere dedotti, quali componenti negativi di reddito, dall'impresa consorziata.

Sotto questo aspetto, sembrava comunque confermata la succitata tesi (63) laddove, data la funzione ausiliaria svolta dal consorzio, considerava incrementi all'impresa i contributi a ripiano per-

(60) Salvo, in parte, per quelli a copertura di perdite, per le quali si rinvia alla nt. 218 del par. 11 del cap. III.

(61) Vedi par. 11 del cap. III.

(62) Come si avrà modo di approfondire nel testo, la norma dell'art. 85 T.U.I.R., corrispondente alla lett. c) del previgente art. 53, non richiama più solo le società e gli enti commerciali, bensì tutti i soggetti passivi IRES.

(63) Lo stesso PERRONE, *op. cit.*, *loc. cit.*, riteneva inspiegabile la Ris. min., 17 aprile 1979, n. 9/662, in *Boll. trib.*, 1979, p. 1484, nella misura in cui non riteneva deducibile un contributo a fondo perduto erogato da una società finanziaria ad un consorzio fra imprese alla quale la prima partecipava. Attribuito la risoluzione non è tuttavia chiaro se il contributo veniva erogato al consorzio come contributo inerente all'attività consorziale, o piuttosto come liberalità. Si rammenta che, ancorché raramente, il versamento potrebbe avere natura liberale pur in costanza di un rapporto consorziale. Si rinvia

dite versati dai consorziati. Infatti, la definizione stessa di consorzio di cui all'art. 2602 c.c., quale soggetto destinato a coordinare le fasi delle imprese consorziate, autorizzava a ritenere inerenti (64) e deducibili tali contributi perché finalizzati a finanziare, mantenere o potenziare uno strumento operativo delle consorziate, in grado, almeno potenzialmente, di arrecare vantaggi economici direttamente nei loro bilanci in termini di incremento della redditività presente e futura.

Né sembrava ostare a tale relazione la previsione dell'art. 64, comma 3 del previgente T.U.I.R. che disponeva la deducibilità per cassa dei contributi versati ad associazioni sindacali e di categoria, quando dovuti in base a formale deliberazione dell'associazione.

Invero, la norma poneva un limite alla deducibilità dei contributi versati alle associazioni, non anche ai contributi versati a favore dei consorzi. Si è già detto più sopra come il legislatore abbia sempre distinto fra associazione e consorzio, ditalché la limitazione contenuta nella norma non appariva applicabile al caso di specie, ma solo all'ambito dei contributi associativi, distinguendo quelli deducibili perché resi a particolari associazioni e in presenza di apposita delibera, da tutti gli altri non rispondenti a tali requisiti e pertanto in deducibili (65).

Con la riforma del T.U.I.R. entrata in vigore nell'anno 2004 il quadro normativo è mutato. In primo luogo, come si è esposto nel cap. III relativamente ai consorzi enti commerciali, il legislatore, per le motivazioni ivi riportate, non richiama più per la valutazione delle immobilizzazioni finanziarie nell'art. 101 T.U.I.R. le disposizioni in tema di valutazione dei titoli di cui all'attuale art. 94.

sul punto al par. 11 del cap. III, ove anche un esempio simile a quello della citata risoluzione (in particolare in nt. 224).

(64) Per la principale dottrina e giurisprudenza sul principio di inerenza si rimanda ai riferimenti contenuti nella nt. 223 del par. 11 del cap. III.

(65) *Casavola, I rapporti economico patrimoniali tra associati e associazione nella disciplina delle imposte dirette e nell'IVA*, cit. p. 77, ritiene che con l'art. 64 del previgente T.U.I.R. (ora art. 99) il legislatore tributario abbia avocato a sé la valutazione di inerenza delle contribuzioni associative, limitandone la deducibilità solo a quelle espressamente previste nella norma. È da ritenere, tuttavia, che tale limitazione operi solamente nell'ambito dei contributi associativi intesi in senso stretto, facendo sì che la soluzione al problema della deducibilità dei contributi consorziati rimanga affidata ai principi generali di deducibilità dei componenti negativi ed in particolare al principio di inerenza.

In secondo luogo per i titoli non costituenti immobilizzazioni finanziarie la norma che dispone la destinazione ad aumento del valore della quota dei versamenti in conto capitale trova ora applicazione, per il richiamo operato dal comma 7 dell'art. 94 all'art. 85, comma 1, lett. c), anche alle partecipazioni in enti non commerciali.

L'art. 85 citato, infatti, non richiama più solo le società e gli enti commerciali, ma genericamente le società e gli enti di cui all'art. 73.

In conseguenza di tali cambiamenti, anche quando la partecipazione al consorzio ente non commerciale rientri negli investimenti durevoli (circo stanza questa piuttosto probabile) i versamenti contributivi in conto capitale dovranno andare ad aumento della partecipazione.

CAPITOLO V

LE AGEVOLAZIONI FISCALI AI CONSORZI

SOMMARIO: 1. L'evoluzione storica delle agevolazioni fiscali ai consorzi come conseguenza della mutata concezione dell'istituto consortile. — 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. — 3. Le agevolazioni ai consorzi per l'esportazione fra piccole e medie imprese nei tributi diretti: la L. n. 83 del 1989. — 4. Il regime di non imponibilità IVA delle prestazioni rese dai consorzi per l'esportazione tra piccole e medie imprese. — 5. Le agevolazioni fiscali ai consorzi stabili di cui alla legge Merloni-Baratta. — 6. L'esenzione IVA per i consorzi ausiliari nel settore bancario e assicurativo.

1. L'evoluzione storica delle agevolazioni fiscali ai consorzi come conseguenza della mutata concezione dell'istituto consortile.

La figura dei consorzi tra imprenditori, nata con il prevalente intento di provvedere alla disciplina della concorrenza (1), dopo le modifiche introdotte dalla L. n. 377 del 1976, ha definitivamente acquisito anche la valenza di istituto giuridico atto a promuovere forme di collaborazione fra imprese (2). Non solo, nel secondo dopoguerra, mutate le esigenze di utilizzo dei consorzi, da mezzo di protezione della struttura produttiva del paese a strumento di incentivazione del modello industriale basato sulle piccole e medie

(1) Così ASCARELLI, *Società, associazioni, consorzi, cooperative e trasformazione*, in *Riv. dir. comm.*, 1949, II, p. 425; AULETTA, *Consorzi commerciali*, in *Nuovo dig. it.*, III, Torino, 1938, p. 956; MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da GROSSO e SANTORO PASSARELLI, Milano, 1965, p. 76; RAGUSA e MACCIORIE, *La causa nel contratto di società*, in *Dir. fall.*, 1959, I, p. 118.

(2) Si fa presente che già prima della riforma del 1976, parte della dottrina riteneva utilizzabile lo strumento del consorzio anche a fini di cooperazione economica: per tutti FRANCESCHELLI, *La nuova disciplina dei consorzi*, *Relazione al Convegno di Bari del 27 maggio 1977*, cit., p. 287; contra FERRI, *Consorzi e società consorzi: ancora una modifica occulta al codice civile*, cit., p. 126; BORGIOLI, op. cit., p. 51; MINERVINI, *la nuova disciplina dei consorzi*, in *Giur. comm.*, 1978, I, p. 309.

imprese, da contrapporre a quello delle grandi imprese oramai in crisi (3), il legislatore non si è limitato a riformare l'istituto consortile sotto il profilo privatistico, ma lo ha perfino incentivato, in alcune sue forme, attraverso misure, come si vedrà, reiterate nel tempo, di agevolazione fiscale, finanziaria e creditizia (4).

La prima legge di agevolazione, oramai espressamente abrogata dalla successiva L. n. 240 del 21 maggio 1981, fu la n. 374 del 30 aprile 1976 di qualche giorno antecedente la L. n. 377 che riformò l'intero istituto consortile disciplinato dal codice civile del '42 (5).

Invero, in linea con le menzionate necessità, vennero indicati quali soggetti beneficiari i consorzi e le società consortili, tendenti a promuovere lo sviluppo e la razionalizzazione della produzione e della commercializzazione del prodotto degli associati, costituiti tra piccole e medie imprese operanti nei settori dell'industria, del commercio e dell'artigianato, nonché i consorzi artigiani costituiti ai sensi della L. 25 luglio 1956, n. 860, anche in deroga alle limi-

(3) Dopo la crisi del '29, si cercò di difendere la produzione interna del paese attraverso politiche protezionistiche in grado di ridurre la concorrenza straniera, e nello stesso tempo si cercò di ridurre il livello di concorrenza interno anche attraverso l'istituto consortile, in certi casi (consorzi obbligatori, L. n. 834 del 1932, e consorzi volontari, L. n. 961 del 1937) manipolato fino a divenire strumento di controllo governativo della produzione. Tale esigenza spiega come in questa fase, durata fino all'ultimo dopoguerra, non si sentisse minimamente l'esigenza di una disciplina *antitrust*. Tuttavia, trascorsa la breve fase di crescita economica del paese durante la quale, abbandonate le politiche protezionistiche, si cercò di dare una disciplina pubblicistica della concorrenza (sono degli anni cinquanta alcuni progetti di legge *antitrust*), la necessità di razionalizzare e riconvertire le strutture produttive, e di favorire la concentrazione tra le piccole e medie imprese per poter consentire al mercato interno di reggere la concorrenza comunitaria, portò di nuovo il legislatore ad incentivare l'istituto consortile anche se nella nuova veste di strumento atto a consentire la cooperazione interaziendale. Per un approfondimento sotto il profilo storico del consorzio tra imprese, si rinvia a BORGIOI, *op. cit.*, p. 1 e ss. e VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 317 e ss., e MOSCO, *op. cit.*, p. 1 e ss.. Sulla successiva legge *antitrust* si rinvia alla nt. 7 del par. 1 del cap. III.

(4) Esulando dall'oggetto del presente lavoro le agevolazioni diverse da quelle fiscali, si rinvia per quelle di natura finanziaria e creditizia a VOLPE PUTZOLU e NICCOLINI, *Legge 21 maggio 1981, n. 240 - Provvidenze a favore dei consorzi e delle società consortili tra piccole e medie imprese nonché delle società consortili miste*, in *Leggi civili commentate*, 1981, p. 393 e ss., spec. 407 e ss.; CARUSO, *Agevolazioni ai consorzi e alle società consortili (Primi appunti sulla legge 21 maggio 1981, n. 240)*, in *Giur. comm.*, 1982, p. 868 e ss., spec. 875 e ss.; PROPERSI e ROSSI, *I consorzi*, Milano, 2002, p. 294 e 295.

(5) Per BORGIOI, *op. cit.*, p. 33, i due progetti di legge, pur seguendo *iter* parlamentari distinti, presentavano identica ispirazione.

tazioni agli scopi sociali di cui all'art. 3, comma 2 della suddetta legge (6).

L'agevolazione fiscale concessa dall'art. 9 attecchiva alla possibilità per le imprese consorziate di dedurre dal proprio reddito d'impresa, entro il limite massimo di un milione di lire, la quota associativa corrisposta dalle piccole e medie imprese per la costituzione del consorzio stesso.

La norma venne letta da parte di una certa dottrina come confermativa della circostanza che nell'ambito del reddito d'impresa i conferimenti al consorzio costituiscono costi deducibili e non elementi dell'attivo patrimoniale, dimodoché era apparso incongruo non solo porre dei limiti quantitativi alla deduzione, ma ritenere applicabile la disposizione ai consorzi non costituiti come società consortili, essendo quest'ultime, per tale dottrina, gli unici veri referenti soggettivi della normativa (7).

In realtà, i contributi versati per la costituzione del consorzio costituiscono veri e propri elementi dell'attivo patrimoniale delle consorziate (sicuramente "partecipazioni" se trattasi di consorzi commerciali), con la conseguenza che l'agevolazione in commento disponeva un trattamento di favore sia per i consorzi che per le società consortili, ancorché lo stesso fosse in verità molto modesto sotto il profilo quantitativo, e pertanto assai poco attrattivo per le imprese che avessero voluto consorziansi (8).

A queste critiche il legislatore non rimase insensibile, e rispose con la L. n. 240 del 1981 che favorisce con misure più incisive la costituzione dei consorzi fra piccole e medie imprese.

(6) Per le precisazioni in merito all'ambito oggettivo si rinvia a BORGIOI, *Forme e problemi della cooperazione fra imprese minori*, in *Giur. comm.*, 1980, p. 90 e ss.; CARUSO, *I consorzi e le società consortili dopo le modifiche della legge 10 maggio 1976, n. 377*, in *Giur. comm.*, 1981, p. 329 e ss. e in part. p. 341; CARUSO, *Agevolazioni a favore dei consorzi e cooperative con finalità consortili*, in *Giur. comm.*, 1979, II, p. 392 e ss.; CIRC. ASSONIME n. 160/76, in *Riv. soc.*, 1976, p. 740.

(7) Così BORGIOI, *ult. op. cit.*, p. 113. Conforme CARUSO, *op. cit.*, p. 344, il quale criticò la disposizione perché creava una inutile disparità di trattamento fra consorzi e società consortili, e CIRC. ASSONIME, n. 160/76, cit., p. 744, ove si legge che "trattandosi di norma esplicitamente definita dalla legge come norma di agevolazione il suo ambito di applicazione deve ritenersi per definizione circoscritto a quelle sole situazioni nelle quali essa è atta a determinare un trattamento tributario più favorevole di quello risultante dalle regole generali", cosicché la norma assumerebbe "rilevanza solo con riguardo alle società consortili".

(8) Cf. PROPERSI e ROSSI, *I consorzi*, cit., p. 293.

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.*

Con la L. n. 240 sono state introdotte agevolazioni più incisive a favore di consorzi fra piccole e medie imprese che presentano precisi requisiti.

Anzitutto deve trattarsi di consorzi (e società consortili anche in forma cooperativa (9)) tra piccole e medie imprese che operino nei settori dell'industria, del commercio e dell'artigianato al fine di promuovere lo sviluppo, la razionalizzazione e la commercializzazione dei prodotti delle consorziate o di consorzi artigiani di cui alla L. n. 860 del 25 luglio 1956, anche in deroga alle limitazioni agli scopi sociali di cui all'art. 3, comma 2 della stessa legge (10).

(9) L'esplicita menzione della possibilità di costituire società consortili in forma cooperativa aveva, in passato, diviso la dottrina. La disputa verteva attorno alla possibilità o meno di adottare tale forma, stante la mancata menzione nell'art. 2615-ter c.c. favorevoli all'adozione della forma cooperativa, da parte delle costituenti società consortili, erano Capurso, *op. cit.*, p. 868 e ss.; MARASÀ, *Consorzi e società consortili*, Torino, 1990, p. 109 e ss.; AOLLUCI, *Interventi di sostegno per i consorzi tra piccole e medie imprese industriali, commerciali e artigiane*, in *Leggi civili commentate*, 1991, p. 985 e ss., l'art. 1 della legge in esame, come confermativo del fatto che il legislatore non avrebbe ritenuto la forma cooperativa perché ritenuta scontata, data la natura mutualistica di entrambi gli istituti. Sosteneva la tesi avversa, invece, VOLPE PURZOLU, *op. cit.*, p. 594, che riteneva l'insertimento dell'inciso in questione espressione della volontà del legislatore di "eliminare ogni dubbio circa la cumulabilità dei benefici ivi previsti con quelli disposti a favore della cooperazione". Oramai questa diafrasi sembra superata, infatti anche la stessa VOLPE PURZOLU, *Le società cooperative*, in AA.VV., *Diritto commerciale*, Bologna, 1993, cap. VIII, p. 490 e ss., considera ora possibile l'adozione della forma cooperativa, poiché ritiene che l'art. 2511 del c.c. dia facoltà alle imprese che hanno scopo mutualistico di costituirsi come società cooperative. Dello stesso orientamento, ovvero favorevole alla costituzione di consorzi in forma cooperativa, è anche la giurisprudenza: Corte d'App. di Bologna, 13 ottobre 1990, in *Società*, 1991, p. 66; Trib. di Udine, decr. 14 dicembre 1990, in *Dir. Fall.*, 1992, II, p. 988; Trib. di Lecce, 17 luglio 1991, in *Società*, 1991, p. 1557, con nota di SAMALE; Cons. Giust. Amm. Sic., sez. consult., 14 settembre 1993, n. 354/93, in *Giur. amm. Sic.*, 1994, p. 268; Trib. di Napoli, decr. 30 aprile 1999, in *Le Società*, 2000, 2, p. 251, con nota di BONAVERA.

(10) La L. n. 860 del 1956 è stata sostituita dalla L. n. 443 del 1985. La norma citata nel testo riservava le agevolazioni previste dalla legge medesima ai consorzi artigiani "esclusivamente costituiti per l'approvvigionamento delle materie prime occorrenti alle imprese, per la presentazione collettiva dei prodotti, per la vendita degli stessi, per l'assunzione di lavori e per la prestazione di garanzie in operazioni di credito alle imprese consorziate". Lo scopo che il legislatore del 1981 si proponeva era, quindi, di concedere le agevolazioni di cui alla L. n. 240 a tutti i consorzi artigiani, sottraendoli alla li-

Tali consorzi fra piccole e medie imprese non devono poi operare nel campo del commercio estero, poiché con la L. n. 83 del 1989 gli stessi sono stati sottoposti a diversa, anche se in parte simile, disciplina (11).

La definizione dell'ambito soggettivo delle imprese consorziate, esclusa l'impresa agricola sicuramente non rientrantevi, lascia aperto il dubbio se tale ambito debba ritenersi circoscritto, nel caso delle imprese "industriali", alle imprese produttrici di beni, oppure anche a quelle produttrici di servizi. Nel primo senso deporrebbe la circostanza che in una distinta disposizione della medesima legge, l'art. 17, si fa espresso riferimento alle società consortili "operanti nei settori dell'industria, dei servizi e dell'artigianato".

L'aver affiancato, nella definizione delle società consortili miste, alle imprese industriali le imprese operanti nei servizi, farebbe propendere per l'esclusione dal novero dei consorzi in oggetto di quelli dove partecipano imprese operanti appunto nel campo dei servizi. Nel secondo senso, deporrebbe invece il fatto che le due norme (art. 1 e art. 17) hanno tratto origine da due progetti di legge distinti, nei quali la nozione di industria potrebbe essere stata interpretata diversamente, senza che, per una svista del legislatore, tale incongruenza sia stata poi oggetto di successivo coordinamento. In questo senso sarebbe possibile recuperare una nozione di impresa industriale più vicina a quella codicistica dove all'art. 2195, n. 1, si fa riferimento ad attività industriali di produzione di beni e servizi, con la conseguenza che l'espresso riferimento al campo dei servizi di cui al citato art. 17, potrebbe essere giustificato dalla volontà di riferirsi alle società consortili operanti nel settore dei servizi non industriali.

Tale interpretazione appare più consona allo spirito della legge e dello stesso articolo in commento, il quale infatti, parallela-

mentazione appena menzionata. L'art. 6, comma 2 della L. n. 443 dispone che "ai consorzi ed alle società consortili, anche in forma cooperativa (...) sono estese le agevolazioni previste per le imprese artigiane, purché le stesse siano riservate esclusivamente alla gestione degli organismi sopra citati e purché, cumulandosi eventualmente con analoghi interventi previsti da leggi statali finalizzati al sostegno dell'attività consorziale, non si superino globalmente i limiti previsti nelle leggi statali". Non essendo più prevista limitazione alcuna, sembra quindi: perdersi significato la parte finale della disposizione di cui al comma 2, art. 1 della L. n. 240.

(11) Si rinvia al par. successivo per il commento della relativa normativa.

mente, non distingue nell'ambito dell'"artigianato" attività artigianali di produzione di beni da attività artigianali di produzione di servizi; di talché non si comprende perché una simile distinzione dovrebbe essere effettuata nel campo industriale (12).

L'estensione ai consorzi artigiani, operata dal secondo comma dell'art. 1, interpretabile come una ripetizione — posto che il primo comma, si è visto, fa espressamente riferimento al campo artigiano — in realtà si spiega con l'intenzione del legislatore di voler applicare le agevolazioni ai consorzi artigiani anche in deroga alle limitazioni agli scopi sociali di cui all'art. 3, comma 2, della L. n. 860 (approvvigionamento di materie prime, presentazione e vendita di prodotti, assunzione di lavori e prestazioni di garanzie creditizie), eliminando inoltre ogni dubbio circa la cumulabilità delle agevolazioni oggetto della L. n. 240 con quelle previste dalla legge sulle imprese artigiane (13).

Il legislatore ha individuato in modo sufficientemente ampio gli scopi perseguibili dal consorzio agevolato: le attività consorziali devono essere infatti finalizzate alla promozione, sviluppo, razionalizzazione e commercializzazione dei prodotti delle consorziate (art. 1). Come si può osservare, l'unico limite è quello che deve trattarsi di consorzi per la cooperazione interaziendale, con esclusione dei consorzi cosiddetti anticoncorrenziali (14).

La portata della disposizione con cui sono state individuate le finalità perseguibili dal consorzio agevolato risulta in verità ancor più ampia se la si raffronta con la casistica (15), meramente esemplificativa (16), delle attività che i consorzi e le società consorziali,

(12) La tesi per la quale si propende nel testo risulta avvalorata anche dal confronto dell'art. 1 della L. n. 240 con l'analoga disposizione contenuta nella L. n. 83 del 1989, la quale sostituisce la formula "operanti nei settori dell'industria, del commercio e dell'artigianato", con l'esplicita menzione delle "attività di cui al primo comma, numeri 1), 2), 3) e 5) dell'articolo 2195 del codice civile". Tale confronto appare lecito in quanto la L. n. 83, riguardante i consorzi per l'esportazione tra piccole e medie imprese, sembra perfezionare in diversi punti, come si avrà modo di vedere, quanto disposto dal legislatore del 1981.

(13) Così VOLPE PUTZOLI, *op. cit.*, p. 395. Come si è precisato alla nt. 10 il richiamo ha perso significato non essendo stata riproposta alcuna limitazione agli scopi sociali nella L. n. 445 del 1985 che ha abrogato la L. n. 860 del 1956.

(14) Conforme VOLPE PUTZOLI, *op. cit.*, p. 395.

(15) Contenute nell'art. 6 della legge in esame.

(16) Nel senso che l'elenco contenuto nell'art. 6 della L. n. 240 non sia tassativo anche VOLPE PUTZOLI, *op. cit.*, p. 403 e ss.

di cui all'art. 1, possono svolgere, fra le quali rientrano non solo e soprattutto attività di cooperazione interaziendale finalizzate ad incidere direttamente sulla produzione (acquisto di beni strumentali e materie prime, prestazioni di assistenza e consulenza tecnica, controllo qualitativo dei prodotti, ecc.), come emergerebbe dall'interpretazione più restrittiva dell'art. 1, ma anche attività sempre di cooperazione, ma connesse al ciclo produttivo solo indirettamente. Le attività, ad esempio, di creazione di impianti di depurazione degli scarichi industriali o di costruzione di aree attrezzate, non è che non attengano ad alcuna "fase" dell'impresa consorziata, ma vi ineriscono in modo indiretto.

D'altro canto le esigenze di tutela dell'ambiente e di creazione di infrastrutture, estranee un tempo ai problemi gestionali propri dell'azienda e affidati all'intervento dello Stato o degli enti pubblici, sono state interiorizzate dall'impresa, che vi deve ora far fronte per poter continuare ad essere competitiva sul mercato.

In altre parole, interventi che fino a poco tempo addietro erano considerati estranei alla logica imprenditoriale, divengono ora parte di essa, andando ad integrare il novero dei fattori produttivi.

Merita inoltre di essere evidenziata la circostanza che la normativa di agevolazione si riferisce, nell'ambito dei limiti analizzati e da analizzare, sia a consorzi enti commerciali, sia a consorzi enti non commerciali, come dimostra il fatto che la casistica esemplificativa dell'art. 6 citato si riferisce sia, ad esempio, a consorzi di acquisto, sia a consorzi per il controllo qualitativo dei prodotti che, come si è visto nel cap. II, rientrano nell'ambito degli enti non commerciali.

L'art. 2 pone altri due importanti limiti: i consorzi di cui sopra devono essere costituiti da non meno di cinque imprese (17), e

(17) Come si è visto, ai sensi dell'art. 1 della L. n. 240 del 1981 sono destinatari delle agevolazioni tributarie previste nel titolo secondo, i consorzi e le società consorziali, anche in forma cooperativa. Tuttavia, ancorché l'art. 2 della citata legge fissi nel numero di cinque, il numero minimo necessario di piccole e medie imprese aderenti ai consorzi ed alle società consorziali affinché questi possano fruire delle agevolazioni, la giurisprudenza ritiene che tale minimo debba essere inteso in senso riduttivo. Invero, il Trib. di Lecce, 17 luglio 1991, ha sostenuto l'impossibilità di estendere il numero minimo di soci ad organismi che, per la loro costituzione, in via generale necessitano di un minimo legale superiore come, ad esempio, le cooperative, per le quali, se in forma di società per azioni, l'art. 2522 c.c. fissa un numero di nove soci.

queste non possono sottoscrivere più del 20 per cento del capitale consortile.

La norma, che riproduce in parte quanto previsto dalla L. n. 374, non presenta difficoltà interpretative per il primo requisito. In merito invece al secondo limite ci si è chiesti se il legislatore, con il riferimento alla quota consortile e con l'espressione atecnica "capitale consortile", abbia voluto riferirsi alla misura del godimento dei vantaggi consortili di ciascun associato o piuttosto alla quota del fondo consortile spettante a ciascun consorzio. Sebbene, secondo una certa dottrina, nel codice civile il riferimento alla quota consortile avviene nel primo senso (18), e tenuto conto che di fatto le due diverse percentuali tendono spesso a coincidere, posto che i versamenti contributivi richiesti alle consorziate per l'integrazione o ricostruzione del fondo consortile vengono fatti coincidere il più possibile con la percentuale di utilizzo dei servizi consortili (anche se spesso solo potenzialmente individuata), è da ritenere che il legislatore si sia voluto riferire, in modo univoco sia per i consorzi che per le società consortili (e ciò spiega l'atecnico dei termini utilizzati), alla percentuale del fondo consortile, sicuramente più facile da individuare rispetto a quella commessa alla partecipazione ai vantaggi consortili, ancorché non scevra dalle difficoltà legate alla variabilità di anno in anno delle quote (19).

Infine, sono stati posti due ulteriori limiti ai consorzi agevolati, contenuti rispettivamente agli artt. 3 e 4 della L. n. 240. Il primo è quello con cui si sono definite le imprese medio piccole, mentre il secondo è costituito dal divieto di distribuzione sotto qualsiasi forma di utili (20).

La nozione di impresa medio piccola è stata legata ai parametri (numero degli addetti e capitale investito) fissati dal Comitato Interministeriale per la Programmazione Industriale ai sensi dell'art. 2 della L. 12 agosto 1977, n. 675 (21). Tuttavia, poiché si

(18) Per un approfondimento si rinvia al par. 5, cap. I, spec. nt. 120 e 121 e alla dottrina ivi richiamata.

(19) Sul punto si veda anche Volpe Purzou, *op. cit.*, p. 396.

(20) Tale divieto, a norma dell'art. 4 citato, deve risultare da espressa disposizione statutaria.

(21) Tale norma affida al C.I.P.I. il compito di definire le piccole e le medie imprese tenendo conto dei parametri indicati nel testo, ma non in via esclusiva. In base alla prima delibera C.I.P.I., datata 11 giugno 1979, sono considerate "piccole e medie im-

sarebbe potuto eludere facilmente tali limiti costituendo soggetti distinti che li rispettassero, ma collegati fra loro, il legislatore ha escluso in ogni caso le imprese "aventi collegamenti di carattere tecnico finanziario od organizzativo tali da configurare le stesse come società appartenenti ad un gruppo imprenditoriale". E ciò, pare, anche a prescindere dal fatto che i citati limiti vengano rispettati dal gruppo nel suo insieme (22).

Il collegamento fra imprese a cui fa riferimento la norma attiene alla possibilità che l'attività della singola impresa sia generalmente (e non pertanto parzialmente, come in determinate *joint venture* o nelle associazioni temporanee di impresa finalizzate alla realizzazione di determinati progetti) diretta dall'esterno non solo attraverso collegamenti e influenze normalmente attuati attraverso i meccanismi di organizzazione interna dell'impresa, ma anche di ordine finanziario (ad esempio, nell'ipotesi di cospicuo indebitamento verso imprese collegate) e contrattuale (come nel caso di rapporti di dominanza dovuti a contratti di fornitura, o a contratti di licenza di un particolare *Know how*, che prevedano la possibilità di influire in modo determinante sulle scelte dell'impresa in generale).

In merito al divieto di distribuire utili, si è registrata una disputa dottrinale in campo commerciale fra coloro che ritengono che il consorzio realizza scopi mutualistici puri, che impediscono la produzione di utili, e coloro che ritengono invece possibile, accanto all'attività mutualistica resa agli associati, l'esercizio marginale di una attività lucrative con i terzi. Per i primi pertanto il di-

prese" quelle con non più di trecento dipendenti e sei miliardi di lire di capitale investito (ammobilizzazioni tecniche al netto dei relativi ammortamenti e, in conformità della L. n. 576 del 1975, delle rivalutazioni per conguaglio monetario); con decreto 5 giugno 1990 quest'ultimo limite è stato aggiornato a 16.334 miliardi. Successivamente il D.M. 18 settembre 1997 ha modificato nuovamente i parametri in conformità alle disposizioni comunitarie prendendo ora in considerazione il numero di dipendenti, il fatturato annuo o il totale di bilancio e il requisito di indipendenza. Sul punto Volpe Purzou, *op. cit.*, p. 398 e ss.; Caruso, *op. cit.*, p. 870; Proietti e Rossi, *op. cit.*, p. 294.

(22) Ciò lo si è spiegato con la necessità che le imprese consorziate non cercassero di utilizzare il consorzio per perseguire interessi di soggetti estranei al consorzio stesso: Volpe Purzou, *op. cit.*, p. 399. L'eccessiva rigidità dell'esclusione ha tuttavia indotto il legislatore a temperarla con riferimento ai consorzi per l'esportazione di cui alla L. n. 83 del 1989, ove è stata riprodotta analogo norma, ancorché siano state espressamente ammesse al beneficio le imprese appartenenti al gruppo che nel suo insieme rispettasse i citati limiti.

viato riguarderebbe solo le società consortili, e in questo ambito ristretto l'espressione "sotto qualsiasi forma" si riferirebbe all'impossibilità di distribuire utili realizzati con terzi in modo mascherato sotto forma di maggiori vantaggi mutualistici agli associati (ad esempio, minori prezzi di acquisto della merce per i consorzi di acquisto) o sotto forma di maggiori ristorni (23). Mentre per i secondi il limite suddetto atterrebbe anche ai consorzi, ma solo per la parte effettiva di utili realizzata con i terzi, non avendo senso parlare di distribuzione di ristorni (24). Conferma parziale a tale seconda tesi sarebbe la stessa norma di agevolazione fiscale la quale esclude da tassazione a certe condizioni gli eventuali utili prodotti e accantonati in un apposito fondo del passivo, ciò che dimostrerebbe la possibilità appunto che gli utili vengano prodotti dal consorzio, ancorché non distribuiti.

Tale tesi, risulterebbe peraltro apparentemente coerente con le conclusioni raggiunte in tema di ristorni. Invero, come si è avuto modo di dimostrare nel cap. III, i ristorni non costituiscono distribuzione di utili bensì restituzione di sopravvanzi realizzati nei confronti dei consorziati e ciò allo scopo di consentire il corretto funzionamento dell'organismo consortile nell'ambito della causa mutualistica ad esso immanente.

Gli stessi — si ribadisce — non rappresentano una distribuzione di utile, ma semplicemente componenti negativi o minori componenti positivi del reddito d'impresa realizzato dal consorzio.

Tuttavia, poiché la limitazione in esame va coordinata soprattutto con la norma di agevolazione fiscale (25), per interpretare correttamente il limite si ritiene necessario tenere in considerazione le finalità tributarie della norma.

Se la si esamina in un'ottica circoscritta al consorzio, nel caso in cui si ritenga, contrariamente alla distinzione fra utili e ristorni, che il limite attenga anche ai secondi, si potrebbe giungere a dubitare della natura agevolativa della stessa.

In tale ipotesi, infatti, l'esclusione da imposizione per gli utili accantonati prevista dalla disposizione, competerebbe comunque

(23) Così VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 399 e ss.

(24) In tal senso CAPURSO, *op. cit.*, p. 874.

(25) Concordi in tal senso VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 400 e CAPURSO, *op. cit.*, p. 875.

per la parte di essi ristornabile, e ciò a prescindere dal richiesto accantonamento (26).

La norma tuttavia non diviene penalizzante, bensì agevolativa, se letta avendo a riferimento l'intero sistema consorzio/consorziati: infatti, se per il consorzio l'avanzo ristornabile costituisce componente negativo del reddito d'impresa a prescindere dall'accantonamento, è anche vero che per il consorzio lo stesso costituisce componente positivo tassabile. Qualora, dunque, l'agevolazione riguardasse anche gli avanzi ristornabili ottenuti con i soci, la conseguenza sarebbe che a fronte del divieto di ristorno il sistema consorzio/consorziati godrebbe della non imponibilità dell'avanzo accantonato in capo al consorzio. Il conseguente mancato realizzo del componente positivo "ristorno" da parte del singolo consorzio sarebbe quindi l'effetto del citato divieto, a fronte del quale non vi sarebbe tassazione alcuna in capo al consorzio dell'utile non ristornato e ciò per effetto del citato accantonamento.

La conferma del permanere della natura agevolativa della norma anche nel caso in cui il divieto attiene ai ristorni potrebbe non risultare ancora argomento decisivo a sostegno della loro comprensione nel divieto medesimo.

Si potrebbe obiettare che porre il citato divieto anche per gli avanzi ristornabili, in quanto realizzati con i soci, sia in contrasto con la causa mutualistica. Se non si procede infatti a ristornare gli avanzi realizzati con i soci si finisce con il ridurre, o addirittura azzerare, il vantaggio mutualistico derivante dal servizio reso dal consorzio alle consorziate e ciò in contrasto con la causa mutualistica immanente all'accordo consortile.

In realtà, anche tale affermazione trova smentita nella ratio della norma.

L'accantonamento degli avanzi ristornabili, infatti, mira, unitamente agli utili realizzati con i terzi, a rafforzare l'apparato pro-

(26) Cfr. DI PIETRO, *Interventi di sostegno per i consorzi tra piccole e medie imprese industriali, commerciali ed artigiane*, cit., p. 993, il quale con riferimento ad analogo limite contenuto nella L. n. 83 del 1989, se da un lato afferma che la norma agevolativa di cui alla citata L. 83 serve ad evitare che gli avanzi di esercizio siano assoggettati ad imposizione non essendo la causa mutualistica e il divieto di distribuzione degli avanzi sufficienti ad evitare l'imposizione, dall'altro riconosce che "l'efficacia della norma agevolativa è però direttamente collegata alla consociata esistenza di avanzi di esercizio la cui produzione non dovrebbe essere commaturata alla causa consortile".

divi del consorzio fra piccole e medie imprese consentendo a queste, nell'unione, di contrapporsi alle medio-grandi realtà imprenditoriali.

Il rafforzamento suddetto dovrebbe consentire quindi al consorzio di svolgere in futuro ancora meglio la propria attività mutualistica consentendo ai soci di godere dei relativi vantaggi in misura superiore a quanto ne avrebbero goduto senza il citato potenziamento. L'accantonamento (e il divieto di distribuzione) della parte di avanzo ristornabile appare dunque in linea con la causa mutualistica consortile.

La definitiva conferma della ricompressione nel divieto degli avanzi ristornabili starebbe nell'espressione "sotto qualsiasi forma", utilizzata dal legislatore con riferimento al divieto di distribuzione, che per la sua onnicomprensività riguarderebbe sia gli utili realizzati con i terzi in senso civilistico, sia gli "utili" realizzati con gli associati. Tale interpretazione si appalesa ancor più verifera se si tiene conto che il legislatore, nella successiva L. n. 83 del 1989 in materia di agevolazione ai consorzi per l'esportazione, ha sostituito in una norma analoga il termine utili con quello di avanzi (27).

Ma il divieto è meglio comprensibile nella sua portata se lo si legge in uno con la norma di agevolazione fiscale. L'art. 7 della L. n. 240 stabilisce che gli eventuali utili dei consorzi di cui sopra "non sono soggetti ad imposizione qualora siano reinvestiti, al più tardi, entro il secondo anno successivo a quello in cui sono stati conseguiti. A tal fine gli utili devono essere accantonati in bilancio in un apposito fondo del passivo, vincolato alla realizzazione di investimenti fissi o di iniziative rientranti nell'oggetto del consorzio".

(27) L'art. 2, comma 4 della citata L. n. 83 del 1989 parla esplicitamente di "avanzi di esercizio sotto ogni genere e sotto qualsiasi forma". Interessante sotto questo aspetto anche l'art. 2, comma 4, della L. 5 ottobre 1991, n. 317, concernente interventi a favore dell'innovazione e dello sviluppo delle piccole imprese, il quale condiziona le agevolazioni disposte dalla stessa legge al divieto di distribuire "utili e avanzi di esercizio di ogni genere"; il contemporaneo uso delle due espressioni per raggiungere finalità analoghe alla norma in commento può essere indice o della volontà del legislatore di distinguere gli utili dagli avanzi per non contenere i primi il risultato dell'attività realizzate con i consorziati, oppure dell'intenzione di rendere onnicomprensivo il divieto evitando che risultati economici sempre realizzati con i terzi possano sfuggire al divieto solo per una diversa qualificazione formale.

L'agevolazione, si è detto, mira indubbiamente al rafforzamento produttivo (28) del consorzio facendo sì che lo stesso potenzii l'apparato produttivo a vantaggio di tutto il settore delle piccole e medie imprese in modo da renderlo sempre più competitivo rispetto al settore delle grandi imprese. Si richiede, infatti, che gli avanzi prodotti siano accantonati in un apposito fondo vincolato del passivo, e che siano successivamente impiegati per la realizzazione di investimenti fissi o di iniziative rientranti nell'oggetto consortile.

È da ritenere che il riferimento ad "iniziative rientranti nell'oggetto sociale" non vada interpretato in modo generico, ammettendo, ad esempio, l'utilizzo della riserva vincolata per ridurre i contributi richiesti agli associati negli esercizi successivi, ossia per coprire i disavanzi futuri. A tale locuzione è corretto attribuire un significato più circoscritto, consono sia all'etimo del termine "iniziativa", che richiama l'idea dell'apprestamento e della realizzazione di qualcosa di nuovo, sia soprattutto al fatto che, primariamente, tale realizzazione deve riguardare "investimenti fissi", ovvero investimenti in capitale e mezzi per poter meglio svolgere e coordinare le fasi delle consorziate attraverso il rafforzamento dell'apparato produttivo del consorzio.

D'altronde, se così non fosse, non si riuscirebbe a comprendere perché il legislatore avrebbe imposto il divieto di distribuzione dell'utile sotto qualsiasi forma e il suo successivo accantonamento in una riserva vincolata in sospensione d'imposta. Sarebbe stato più semplice esentare alla fonte l'utile consortile. Invero, si ipotizzi il caso in cui negli investimenti fissi e nelle iniziative rientranti nell'oggetto sociale si faccia rientrare l'acquisto delle materie prime per un consorzio a tal fine costituito, che abbia al termine dell'esercizio precedente registrato un avanzo di gestione, cedendo i corrispettivi versati dagli associati l'ammontare dei costi sopportati (29), e tale avanzo il consorzio avesse accantonato poi

(28) Secondo NICCOLINI, *op. cit.*, p. 405, tale agevolazione "persegue lo scopo di incrementare l'autofinanziamento dei consorzi incoraggiando la costituzione di riserve destinate a realizzare investimenti fissi o che comportino uno sviluppo qualitativo o quantitativo dell'attività consortile". Conforme PROPEZI e ROSSI, *op. cit.*, p. 294.

(29) Potrebbe essere il caso in cui si erano ipotizzati volumi di vendita agli associati — ai quali era stato rapportato il corrispettivo da chiedere agli stessi — inferiori a quelli realizzati a consuntivo.

nella citata riserva vincolata. Se la finalità perseguita era semplicemente potenziare i volumi di lavoro del consorzio o evitare che la presenza di un avanzo non fisiologico al consorzio potesse creare per i consorziati un onere aggiuntivo di natura tributaria, sarebbe stato sufficiente — si ribadisce — esentare alla fonte l'utile del consorzio. Anche in caso di distribuzione dell'avanzo, i consorziati avrebbero dovuto successivamente coprire i maggiori costi derivanti dal mancato utilizzo a tale scopo dello stesso, con la conseguenza che la distribuzione si sarebbe risolta in una partita di giro fra il consorzio e le consorziate assolutamente irrilevante fiscalmente.

Risulta, quindi, più corretta alla luce del meccanismo predisposto dal legislatore l'esegesi della norma volta a finalizzare l'accantonamento dell'avanzo al rafforzamento della struttura produttiva del consorzio.

Ma questa interpretazione appare corretta anche sotto un altro profilo. L'art. 4, invero, vieta la distribuzione "sotto qualsiasi forma" degli avanzi. Il che sta a significare, ed è coerente con quanto esposto sopra, che sono vietate le distribuzioni occulte di utili, sia mediante assegnazione di beni ai consorziati, sia soprattutto attraverso l'utilizzo della riserva vincolata per l'abbattimento dei costi necessari allo svolgimento dell'attività consortile, ovvero per la copertura di perdite future.

Pertanto, se gli avanzi accantonati vengono reinvestiti entro il secondo esercizio successivo alla loro formazione, il regime di sospensione d'imposta si tramuta in regime definitivo di non imponibilità, e la riserva vincolata potrà essere girata a riserva ordinaria (30) o addirittura a fondo consortile.

La riserva ordinaria potrà essere utilizzata anche per coprire future perdite poiché il divieto di distribuzione degli avanzi, anche in forma occulta, vige fino all'utilizzo della riserva vincolata per gli scopi suvvisiti. Quando questi sono raggiunti, viene meno la necessità del divieto, ancorché al rafforzamento dell'apparato produttivo possa non corrispondere necessariamente un rafforzamento patrimoniale del consorzio (31), ciò che — come si vedrà

(30) Così PEROTTI, *La dichiarazione dei redditi dei consorzi tra imprese*, in *Inf. Pirola*, 1993, p. 50 e ss.; PROENSA e ROSSI, *op. cit.*, p. 302 e ss.

(31) Un esempio chiarirà meglio il senso dell'affermazione. Se nel primo esercizio viene prodotto un avanzo accantonato in una riserva vincolata "ex art. 7 della L. n. 240

— si è voluto invece evitare con la L. n. 83 per i consorzi per l'esportazione fra le piccole e medie imprese, per i quali si è posto il divieto di distribuzione di analoga riserva sia durante la vita del consorzio, sia in sede di scioglimento.

Se invece gli utili non vengono reinvestiti entro il termine stabilito, gli avanzi accantonati ridivengono imponibili nell'esercizio di scadenza del termine (32). L'investimento deve risultare in modo esplicito non solo dagli atti del consorzio, ma anche dall'utilizzo, o dell'organo di governo del consorzio, ma anche dall'utilizzo della riserva. Infatti, se per errore in un esercizio, a fronte di un'operazione di investimento, la riserva vincolata non viene girata a riserva ordinaria e nell'esercizio successivo la stessa viene impiegata per finalità estranee all'oggetto sociale o a copertura di perdite, gli avanzi divengono imponibili in questo esercizio senza che il consorzio possa opporre l'avvenuto reimpiego non documentato. L'apparente eccessivo formalismo si giustifica con la necessità di facilitare, nella spesso complicata gestione contabile del consorzio, l'individuazione delle operazioni di reinvestimento agevolate.

Qualora poi l'utilizzo della riserva vincolata avvenga per scopi diversi dagli investimenti (ed anche nel caso in cui la stessa venga semplicemente girata a riserva ordinaria), gli avanzi relativi divengono imponibili nell'esercizio in cui la riserva viene utilizzata, a prescindere dalla circostanza che gli investimenti agevolati vengano effettuati nell'esercizio successivo ed entro il termine biennale.

del 1981", e nel secondo esercizio non vengono effettuati investimenti, come si è sostenuto, l'eventuale disavanzo risultante dalla situazione patrimoniale del secondo esercizio non potrà essere coperto mediante l'utilizzo della riserva senza violare il divieto. Nel terzo esercizio vengono effettuati gli investimenti e la riserva vincolata viene girata a riserva ordinaria. Il consorzio chiude nuovamente l'esercizio in perdita. Questa volta, tuttavia, nel quarto esercizio, utilizza la riserva ordinaria per coprire la perdita: come è evidente, però, da un punto di vista finanziario, la riserva è stata già utilizzata per effettuare l'investimento. Ciò significa che finanziariamente alla semplice copertura della perdita mediante giroconto della riserva dovrà seguire in ogni caso il ricorso a mezzi degli associati o di terzi, posto che l'avanzo residuo del primo esercizio ha avuto diverso impiego. Come si vede, l'apparato produttivo si è rafforzato, come evidenzia l'incremento dell'attivo patrimoniale, mentre così non è avvenuto per il patrimonio. Ciò non significa comunque che l'inetto perseguito dal legislatore di rafforzare la struttura produttiva del consorzio non sia andato a buon fine.

(32) Conforme PEROTTI, *op. cit.*, pag. 53.

Non è possibile concludere l'esame dei possibili casi patologici connessi all'applicazione dell'agevolazione in commento senza trattare l'ipotesi in cui vengano meno gli altri requisiti legati alle caratteristiche dimensionali delle consorziate, alla percentuale massima di partecipazione al capitale consortile, al numero delle imprese socie, al divieto di distribuire utili.

In questo caso l'art. 5 dispone che "la perdita dei requisiti di cui ai precedenti articoli 1, 2, 3 e 4 può determinare la revoca dei benefici previsti nei titoli II, III e IV della presente legge. La revoca spetterà alle amministrazioni o agli istituti di credito che hanno disposto la concessione dei benefici stessi, previa assegnazione ai consorzi (...) di un termine di sei mesi per uniformarsi alle condizioni stabilite dalla legge. La revoca sarà parimenti disposta nel caso in cui recedano dal consorzio imprese consorziate rappresentative più del 50 per cento del fondo consortile, salvo che, nel termine di novanta giorni, tali imprese non siano sostituite da altre, in possesso dei requisiti prescritti, il cui apporto consenta la ricostituzione del fondo consortile nella misura del 51 per cento".

Orbene, le agevolazioni di cui ai titoli II, III e IV sono rispettivamente quelle fiscali, creditizie e finanziarie. Sarebbe, pertanto, come è stato sostenuto (33), che per tutti i benefici elencati, ivi compresi quelli tributari, la perdita dei requisiti dipenda da un provvedimento di revoca, facoltativo nel caso del primo comma, obbligatorio nel caso del secondo (34). Tuttavia, poiché il potere di revoca spetterebbe all'amministrazione che ha concesso il beneficio, non si comprende nel caso delle agevolazioni fiscali quale soggetto debba esercitarlo posto che a nessuna amministrazione (tanto meno finanziaria) è stato conferito il potere di riconoscere il corrispondente beneficio. L'agevolazione tributaria spetta, infatti, a differenza di quelle creditizie e finanziarie (35), *de jure*.

(33) VOIPE PURZOLU, *op. cit.*, p. 401.

(34) Secondo CAPURSO, *op. cit.*, p. 872, la revoca deve ritenersi obbligatoria anche nel primo caso.

(35) Vedi art. 9, comma 1, L. n. 240, ove si dice che finanziamenti agevolati "possono essere concessi dagli istituti di credito..." e art. 13, comma 2, che recita "la domanda di ammissone al contributo deve essere presentata al Ministero del commercio con l'estero corredata..."

È da credere, dunque, che la revoca opererà *ex lege*, trascorsi sei mesi dal giorno in cui il consorzio ha perduto anche solo uno dei requisiti, senza essersi riunificato ad essi. Il riferimento alle amministrazioni e istituti creditizi anche per i benefici fiscali costituisce sicuramente una svista del legislatore; esso, infatti, è conforme al contenuto e al modo di concessione degli altri due tipi di agevolazione, e non può trovare applicazione per i benefici fiscali.

In ogni caso, per il divieto statutario di distribuzione degli utili è bene precisare che l'agevolazione verrà comunque persa se durante la *vacatio* semestrale il consorzio decidesse di distribuire l'avanzo, venendo violato in tal caso, non tanto l'art. 5, quanto il citato art. 7 laddove si vincola l'avanzo alla realizzazione degli investimenti (36).

Anche per quanto attiene al requisito legato alla permanenza di un numero di imprese che rappresentino più del 50 per cento del fondo (37), dovrebbe valere quanto detto sopra ancorché il termine di adeguamento si riduca a 90 giorni invece che a sei mesi.

3. Le agevolazioni ai consorzi per l'esportazione fra piccole e medie imprese nei tributi diretti: la L. n. 83 del 1989.

La L. n. 240 riguardava anche i consorzi fra piccole e medie imprese nel campo dell'esportazione e importazione di prodotti, materie prime e semilavorati, nonché della promozione di tali attività. (38) Ad essi spettavano, dunque, in presenza degli altri requisiti, le agevolazioni previste all'art. 7.

(36) Conforme Di PIETRO, *op. cit.*, p. 996, secondo il quale la distribuzione di utili in violazione dello statuto, essendo illegittima, comporterebbe l'immediata decadenza dell'agevolazione fiscale.

(37) VOIPE PURZOLU, *op. cit.*, p. 401, giustifica il requisito ritenendolo indice "di vitalità dell'organismo consortile".

(38) Ciò non solo è implicito nell'art. 1 laddove si fa riferimento per ciascuna consorzziata al campo commerciale e per il consorzio allo scopo di promuovere la commercializzazione dei prodotti delle consorziate, ma anche nell'art. 13, dove per la concessione di agevolazioni finanziarie si fa espreso riferimento ai consorzi "di cui all'art. 1 della presente legge, che abbiano come scopi sociali esclusivi l'esportazione dei prodotti delle imprese consorziate e l'importazione delle materie prime e dei semilavorati".

Con l'entrata in vigore della L. n. 83 del 1989, i consorzi per il commercio estero continuano a godere di analogia agevolazione, ancorché solo per essi siano mutati in parte i requisiti di cui alla L. n. 240. Che a questo tipo particolare di consorzi fra piccole e medie imprese si applichi il regime agevolativo della L. n. 83 in luogo di quello prevalente, emerge con evidenza dall'art. 2, ultimo comma, della stessa legge il quale dispone che "la perdita dei requisiti indicati nella presente legge per i consorzi per il commercio estero determina la revoca dei benefici previsti dalla legge stessa, previa assegnazione di un termine di un anno per uniformarsi nuovamente alle condizioni stabilite; è fatta salva, fino alla scadenza dei termini di adeguamento, l'applicabilità delle norme relative ai requisiti dei soggetti beneficiari di cui alla L. 21 maggio 1981, n. 240". In altri termini, la L. n. 83 sottrae dall'ambito dei consorzi fra piccole e medie imprese, i consorzi per il commercio estero ai quali andranno applicate le relative norme (39). Tuttavia, la norma che assegna il termine di un anno per uniformarsi in caso di perdita dei benefici, trova applicazione, anche nel periodo successivo all'entrata in vigore della legge, per i consorzi che già operavano e godevano delle agevolazioni della L. n. 240, purché vengano mantenuti i requisiti ivi previsti (40).

Sono considerati consorzi per il commercio estero i consorzi e le società consortili, anche in forma cooperativa, fra piccole e medie imprese che annoverino fra gli scopi sociali esclusivi, anche disgiuntamente, l'esportazione dei prodotti delle imprese consorziate e l'attività promozionale necessaria per realizzarla. La legge dispone che "a tali specifici scopi può aggiungersi l'importazione

(39) Conforme la Circ. FEDEREXPORT, 21 marzo 1989, n. 83, in PROFERSI e ROSSI, *I consorzi*, Milano, 1995, p. 438 e ss., ove si legge che "la nuova legge n. 83 del 1989 sostituisce la legge n. 240 del 1981, che deve ritenersi abrogata ai sensi dell'art. 15 delle disposizioni preliminari sulla legge in generale, premesse al codice civile, per la parte nella quale statuisce con riguardo ai consorzi-export".

(40) Giunge alle stesse conclusioni anche FEDEREXPORT, *op. cit.*, p. 441 e ss., anche se ritiene che la norma sia malformulata: "un'interpretazione affrettata potrebbe comportare una lettura nel senso che, persi dal consorzio agevolato i requisiti indicati dalla legge ed assegnatogli il termine di un anno per uniformarsi nuovamente ad essi, trovino durante tale periodo applicazione i requisiti della legge 240 del 1981". Dai lavori preparatori emergerebbe invece che la norma intende disciplinare due fattispecie distinte e che l'ultima parte di essa si riferisce all'esigenza di assegnare un termine per adeguare gli statuti dei consorzi-export, già esistenti all'entrata in vigore della legge, ai nuovi requisiti.

delle materie prime e dei semilavorati da utilizzarsi da parte delle imprese stesse".

Quest'ultima precisazione, comporta una distinzione fra la nozione di consorzio per il commercio estero in commento e quella di cui al citato art. 13 della L. n. 240 dettata per le provvidenze specifiche in materia finanziaria. Invero, mentre l'art. 13 faceva riferimento ai consorzi che avevano per scopi esclusivi l'importazione e l'esportazione di materie prime e semilavorati, l'art. 1 della L. n. 83 fa riferimento primariamente agli scopi connessi all'esportazione, e solo secondariamente all'attività di importazione. Ciò significa che, anche disgiuntamente, il consorzio dovrà svolgere attività di esportazione o attività promozionali connesse (41), e solo in aggiunta ed in presenza degli scopi primari potrà svolgere anche l'attività di importazione.

I consorzi costituiti solo per l'importazione non saranno pertanto ammessi a godere dei benefici fiscali di cui all'art. 3 (42).

È interessante chiedersi, inoltre, cosa accada se il consorzio apparentemente dichiara di perseguire gli scopi di cui all'art. 1, mentre in realtà svolge attività sicuramente estranee agli stessi.

Appare evidente come, nell'ipotesi considerata, venga sicuramente meno il requisito fondamentale che giustifica l'esistenza stessa delle agevolazioni concesse dalla L. n. 83: ovvero che il consorzio si occupi dell'esportazione (o della promozione finalizzata all'esportazione) per conto delle imprese aderenti, e che tale attività venga posta in essere in modo esclusivo, ossia che sia l'unica effettuata dal consorzio (fatta eccezione, come s'è detto, per l'importazione a vantaggio dei consorziati che può aggiungersi alle attività principali appena menzionate).

Di conseguenza, a norma del citato art. 2, ultimo comma, la revoca sembrerebbe scattare obbligatoriamente "previa assegnazione di un termine di un anno per uniformarsi nuovamente alle condizioni stabilite".

(41) La Circ. FEDEREXPORT, *op. cit.*, p. 438, correttamente sottolinea il carattere innovativo della disposizione, la quale ora estende i benefici anche ai consorzi per le esportazioni che si limitano a porre in essere l'attività promozionale necessaria alle consorziate per realizzare le esportazioni.

(42) FEDEREXPORT, *op. cit.*, p. 438, evidenzia come anche su questo punto la L. n. 83 del 1989 innovi rispetto alla precedente n. 240 del 1981.

Valgono anche in questo caso le considerazioni svolte in ordine alla perdita dei requisiti relativamente alla L. n. 240: per quanto attiene alle agevolazioni tributarie, la decadenza dai benefici scatterebbe *ex lege* trascorso il termine di un anno dalla perdita dei requisiti (45). Tuttavia, deve ritenersi che nella fattispecie considerata, in cui il consorzio dichiarò nello statuto di svolgere esclusivamente le attività consentite ai fini delle agevolazioni, mentre di fatto ponga in essere anche altre attività (o addirittura si occupi di tutt'altro), la decadenza dai benefici scatti immediatamente, in quanto non si verificherebbe una mera perdita dei requisiti, ma verrebbe a mancare lo stesso referente soggettivo (consorzi per l'esportazione nel senso delineato dalla L. n. 83) a cui è subordinata l'agevolazione. In altre parole, il consorzio in questione non rientrerebbe nell'ambito soggettivo di applicazione della L. n. 83: ad esso si applicherebbero, comunque, le disposizioni contenute nella L. n. 240 del 1981, sempre che sussistano tutti i requisiti ivi richiesti (44).

Interessante appare anche l'ipotesi opposta, ossia quella in cui lo statuto del consorzio non preveda come esclusiva l'attività di esportazione o quella connessa promozionale, ma elenchi altre attività da affiancare a queste (o addirittura non contempli fra i propri scopi quello di esportare o promuovere l'esportazione dei beni delle consorziate), mentre di fatto l'attività concretamente svolta dal consorzio rientri nell'ambito di applicazione della legge. In altre parole, il quesito legato alla fattispecie proposta riguarda la prevalenza o meno del requisito formale sulla realtà fattuale: se il consorzio di fatto opera esclusivamente con l'estero, effettuando esportazioni o attività promozionali a vantaggio delle consorziate,

(43) In senso contrario Di Pietro, *op. cit.*, p. 996, per il quale "la tassabilità degli avanzi di esercizio verrà realizzata solo in presenza di un provvedimento di revoca, al termine della procedura del comma 5 dell'art. 2". Ora, non è chiaro, riguardo alle agevolazioni tributarie, chi debba emettere tale provvedimento, dato che la revoca sembra operare appunto — a differenza che nelle agevolazioni creditizie e finanziarie — *de jure*.

(44) Nel caso di cui ci stiamo occupando, in cui il consorzio svolge attività diverse da quelle legate all'esportazione, previste in via esclusiva dallo statuto, appare ipotizzabile l'applicabilità della L. n. 240 del 1981, in quanto — come si vedrà — la L. n. 83 impone gli stessi requisiti ivi richiesti, ed innova rispetto ad essi solo nel senso di renderli più gravosi. Va rilevato, peraltro, che le violazioni dello statuto non possono essere ritenute come modifiche tacite dello stesso, stante il disposto dell'art. 2607 c.c. che richiede la forma scritta a pena di nullità. L'invalidità civilistica, comunque, non influenza in alcun modo il godimento delle agevolazioni fiscali contenute nell'art. 7 della L. n. 240.

si potrebbe ritenere che debba godere degli stessi benefici previsti per i consorzi-export dalla L. n. 83.

Si è visto, infatti, nel capitolo II in relazione all'art. 73 (ex art. 87), comma 4 T.U.I.R. (il quale dispone che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata), come, se non vi è dubbio che, nel caso in cui l'atto costitutivo sia redatto in forma non solenne (45), prevale l'attività effettiva, altresì si deve giungere alla stessa conclusione nell'ipotesi opposta, dovendosi leggere l'atto costitutivo alla luce della concreta attività posta in essere dal consorzio (46).

Tuttavia, nel caso in esame, il requisito formale appare determinante ai fini del godimento delle agevolazioni previste dalla L. n. 83 per i consorzi-export. L'art. 1, comma 1, richiede infatti che il consorzio (o la società consortile) abbia come "scopi sociali esclusivi" l'esportazione dei prodotti delle imprese consorziate o l'attività promozionale connessa. L'espressione usata dal legislatore appare molto più pregnante della locuzione "abbia per oggetto esclusivo l'esportazione...". Scopi sociali sono le finalità ultime che il consorzio si propone di realizzare: appare evidente, quindi, come tale requisito venga soddisfatto solo quando lo statuto dichiara che l'esportazione dei prodotti delle consorziate (o l'attività promozionale connessa) costituisce la finalità esclusiva del consorzio, ossia l'unico scopo per cui esso è stato costituito. Nel caso in cui lo statuto menzionasse più attività, quand'anche l'unica effettivamente svolta fosse quella di esportazione (o di promozione), la stessa non si appaleserebbe come quella che realizza tutti gli scopi (ivi compresi quelli non connessi all'attività di esportazione) che il consorzio si propone di realizzare. Lo svolgimento esclusivo di fatto dell'attività di esportazione non sarebbe di per sé in grado di provare la rinuncia al perseguimento degli altri scopi indicati nell'atto costitutivo.

Anche nella fattispecie considerata, una volta escluso il godimento dei benefici concessi ai consorzi-export dalla L. n. 83 del

(45) Si ricorda che la forma scritta è richiesta a pena di nullità dall'art. 2603, comma 1, c.c.

(46) Per un approfondimento si rinvia al par. 3 del cap. II ed alla dottrina ivi richiamata.