

è perché lo stesso aveva un certo prezzo, determinato o da determinarsi, si potrà concludere per l'esistenza del vincolo sinallagmatico, che solo giustifica il prelievo ai fini IVA.

E ciò anche tenendo conto del citato art. 13 del decreto IVA, posto che, perché scatti l'imponibilità del contributo o della sovvenzione, occorre dimostrare la "diretta connessione" con il corrispettivo (196).

Se, sotto il profilo economico-quantitativo, per ciascun consorzio si può ravvisare una perfetta rispondenza fra costi sopportati, benefici resi a ciascuno di essi e contributi richiesti ai membri, non è ancora detto che l'obbligo contributivo sia giuridicamente connesso alle prestazioni rese dal consorzio ai consorziati: qualora, infatti, l'obbligo di versare i contributi sia correlato, sotto il profilo giuridico allo *status* di consorzio, e non ai servizi goduti, come potrebbe risultare evidente dall'interpretazione dello statuto che preveda, ad esempio, in caso di omesso versamento del contributo, financo l'esclusione del socio (197), o la perdita di determinati diritti connessi alla posizione di consorzio (diritti di partecipazione o diritti sul patrimonio consortile), ma non, ad esempio, le condizioni per esperire l'azione di adempimento nei confronti del socio moroso ed anzi la ripartizione della quota-partita fra i restanti consorziati, vi sarebbero buone ragioni per ritenere inesistente il vincolo di sinallagmaticità fra prestazioni rese dal consorzio e contributi. E ciò, comunque, quando attraverso l'esegesi dello statuto e l'analisi delle modalità di erogazione del servizio si evinca, da un lato, che la causa del pagamento dei contributi non è la fruizione dei servizi consortili, bensì il rapporto associativo e, dall'altro, che l'erogazione di quest'ultimi da parte del consorzio non trova la sua causa giuridica nel pagamento dei contributi stessi.

Questa distinzione fra contributi e corrispettivi è ben chiara per i consorzi nella dottrina civilistica (198), ed è evidente non

(196) Così BECHIN, *op. cit.*, p. 216, ove l'Autore sottolinea come l'utilizzazione del fatto della sovvenzione ad integrazione del corrispettivo non giustifica il prelievo dovendosi far riferimento unicamente alla natura giuridica dello stesso.

(197) Per l'approfondimento degli effetti dell'inadempimento dell'obbligo di versamento dei contributi si rinvia per le società consortili a NERI, *op. cit.*, p. 142 e 145, e alla bibliografia ivi citata.

(198) VOLPE PINZOU, *op. cit.*, p. 375, nt. 48, sottolinea l'inammissibilità di una equiparazione tra il corrispettivo del servizio e il contributo. La funzione economica è

solo nel caso in cui l'atto costitutivo del consorzio imponga il pagamento dei contributi in misura uguale per tutti i consorziati, ma anche nell'ipotesi più complessa in cui li richieda in proporzione ai vantaggi di natura mutualistica ricevuti o da ricevere.

La circostanza che il contributo viene dunque versato per vedersi attribuire, o mantenere, uno *status*, ovvero una posizione all'interno del consorzio, e non per poter ricevere dei servizi, aiuta ad affermare (pur non essendo, di per sé, elemento necessario) che anche sotto il profilo IVA è assente l'imprescindibile elemento della corrispettività, con la conseguenza di rendere non imponibili i contributi consortili che attraverso l'interpretazione dell'atto costitutivo e le modalità di svolgimento dell'attività consortile non trovino la propria causa giuridica nei servizi ricevuti da ciascun consorzio, bensì nell'acquisizione o mantenimento di una posizione giuridica (199) all'interno del consorzio (200).

analoga, in quanto entrambi mirano a consentire la copertura dei costi di esercizio, ma la loro disciplina giuridica non è identica. Il contributo è una prestazione periodica che può, ma non deve necessariamente essere commisurata al vantaggio che il consorzio trae dalla partecipazione al consorzio. I contributi, se così è previsto nell'atto costitutivo, possono essere uguali per tutti i consorziati, anche se le imprese non sono omogenee sul piano dimensionale e produttivo; d'altro canto nei consorzi che gestiscono servizi ausiliari non è possibile prevedere, se non in via approssimativa, quale sarà la concreta utilizzazione del servizio da parte di ciascun consorzio. Le somme dovute in occasione della fruizione delle prestazioni consortili sono invece commisurate al costo della singola prestazione. BORCIOLI, *op. cit.*, p. 171, in relazione alle società consortili, ma l'affermazione ha rilevanza anche per i consorzi, afferma che "resta ben distinto il significato delle due soluzioni. La prima incide sulla posizione soggettiva del socio: infatti, il contributo è dovuto da costui in quanto socio e, al limite, anche se non utilizza i servizi sociali. Di qui, la necessità di garantire, almeno entro certi limiti tale posizione. La seconda attinge, viceversa, solo al profilo gestorio, in quanto il corrispettivo è dovuto ed è commisurato in relazione all'utilizzazione dei servizi".

(199) Interessanti le conclusioni di LUPI, *ult. op. cit.*, p. 9, laddove giustifica l'esclusione dal campo IVA dei conferimenti in società, enti, associazioni o altre organizzazioni, sulla base della natura associativa e non commutativa del contratto, purché l'operazione attribuisca uno *status* (diritti di partecipazione e diritti sul patrimonio in caso di scioglimento) che consenta di parlare di conferimento. Contforme CASTALDI, *ult. op. loc. cit.*, p. 55.

(200) Sembra comunque che alle conclusioni sinora raggiunte non sia estranea nemmeno l'Amministrazione finanziaria che, da un lato, dopo aver affermato che il contributo "rientra nel campo di applicazione dell'IVA limitatamente all'ipotesi in cui esso è corrisposto a fronte di specifiche prestazioni di servizi o cessioni di beni", sostiene la non imponibilità dei contributi a fondo perduto "in quanto non costituiscono corrispettivi di specifiche prestazioni" (Ris. min., 28 gennaio 1986, n. 321423, in *Il Fisco*, 1986, p. 966). Dall'altro, afferma che "le somme versate dai soci nell'ambito di rapporti associativi non configurano, di norma, ipotesi impositive, per carenza dei presupposti ogget-

Le conclusioni appena raggiunte aiutano a risolvere anche il caso dei cosiddetti canoni eventualmente imposti ai consorziati all'inizio o durante l'esercizio e variamente collegati, nell'ammontare, alle dimensioni dell'impresa consorziata, quale indice del potenziale uso del consorzio (201) da parte della medesima. Tale indice dovrebbe poi risultare, dall'interpretazione dell'atto costitutivo e delle modalità di erogazione del servizio, unicamente un parametro per l'individuazione dell'ammontare del canone dovuto, a prescindere dall'erogazione o meno del servizio.

È questo il caso del consorzio che effettua indagini di mercato o ricerca di personale o propaganda istituzionale per conto delle consorziate, finanziandosi attraverso dei contributi (o canoni che dir si voglia) annuali determinati sulla base della previsione di utilizzo dei servizi consorziati da parte di ciascun consorziato, e versati in sede di approvazione del bilancio preventivo. Da un lato, il versamento di tali canoni, in base all'atto costitutivo, non dà diritto all'erogazione di specifiche prestazioni, dall'altro, il mancato godimento dei servizi consorziati non consente la restituzione dei contributi versati. In questa ipotesi, a prescindere dalla circostanza che il canone venga versato o meno per l'acquisizione o il mantenimento di uno status all'interno del consorzio (202), è evidente l'assenza di sinallagmaticità, in quanto il contributo non trova la sua causa giuridica nella fruizione del servizio, poiché è comunque dovuto dal consorziato anche in assenza di una attività consorzile nei suoi confronti e poiché, ma il motivo è secondario, è determinato in base ad indici dimensionali dell'impresa o ad altri

tivi, in quanto tali somme non costituiscono il corrispettivo di specifiche prestazioni di servizi ed evidenziano, in definitiva, operazioni finanziarie poste in essere nell'ambito del rapporto organico che lega gli associati all'ente associativo" (Ris. min., 4 febbraio 1991, n. 431143, in *J. Fisco*, 1991, p. 1314).

(201) In realtà tali canoni non si discostano di molto dai contributi, anche se una parte della dottrina ha ritenuto necessario individuarli separatamente, alla luce del fatto che essi non vengono versati a ripiano delle perdite, bensì durante l'esercizio, quando le perdite non si sono ancora prodotte. Si differenzerebbero poi dai corrispettivi perché non commisurati ai servizi erogati: Neri, *op. cit.*, p. 136.

(202) Si ipotizzi il caso di un contributo *una tantum* per il rinnovo degli impianti versato dai consorziati in ragione di un indice dimensionale delle imprese consorziate. Il vincolo di corresponsività ai fini IVA è evidentemente assente — ciò che esclude l'imponibilità — ancorché, come si vedrà oltre, il contributo possa comunque dar luogo ad un componente positivo di reddito ai fini dei tributi diretti qualora prevalgano lo spirito di liberalità o un interesse patrimoniale non connesso allo status di consorziato, che ne hanno motivato l'erogazione, sulla natura di conferimento atipico dello stesso.

indici che individuano il presumibile, ma non effettivo, utilizzo del consorzio da parte di ogni associato.

Di tale avviso non è stata comunque l'Amministrazione finanziaria (203) che in questo caso preciso ha affermato l'esistenza di un vincolo sinallagmatico fra "il contributo e le prestazioni individuate in via preventiva" sulla base della sola circostanza che i criteri di ripartizione dei canoni adottati in sede di bilancio preventivo erano volti a differenziare i canoni in ragione del presunto utilizzo dei servizi consorziati da parte di ciascun consorziato. L'infondatezza dell'assunto risiede proprio nell'aver confuso un semplice parametro preventivo di commisurazione del canone con la causa dell'obbligo di versamento, che come affermato più sopra non è sicuramente la fruizione del servizio (anche se in questo caso potrebbe non essere necessariamente connessa al godimento o mantenimento della posizione di consorziato).

10.1. (segue) e nei tributi diretti.

Diverso si presenta invece il problema del regime fiscale dei contributi e canoni consorzili nelle imposte dirette. Invero, concorrono alla formazione del reddito d'impresa, quali componenti positivi, non solo i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese ai consorziati, ma anche i contributi ricevuti nell'esercizio dell'impresa (204). Pertanto, come è stato osser-

(203) Così Ris. min., 7 ottobre 1992, n. 50596, cit..

(204) I contributi sono a loro volta distinti in contributi in denaro o in natura spettanti in base a contratto (art. 85, lett. g), T.U.I.R.), contributi esclusivamente in conto esercizio spettanti a norma di legge (art. 85, lett. h), T.U.I.R.; prima della modifica operata con l'art. 3, comma 103, lett. a) della L. 28 dicembre 1995, n. 549, la disposizione in oggetto ricomprendeva invece i contributi in conto esercizio dello Stato e di altri enti pubblici spettanti a norma di legge), altri contributi o liberalità diversi dai precedenti (art. 88, comma 3, T.U.I.R.). Solo i contributi della prima e seconda categoria costituiscono ricavi, mentre la terza e residuale categoria dà luogo a sopravvenienze attive che, a scelta del contribuente, o concorrono a formare il reddito nell'esercizio dell'incasso o in quote costanti nello stesso esercizio e nei successivi ma non oltre il quarto. Prima della modifica operata dall'art. 21, comma 4, lett. b) della L. n. 449 del 1997 era consentito inoltre l'accantonamento del cinquanta per cento del loro ammontare in apposito fondo in sospensione d'imposta. Si rinvia per approfondimenti sull'argomento a BECINI, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, cit., p. 166 e ss.; ANATUCCI, *I componenti positivi: ricavi e proventi*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padovani, 1988, p. 412 e ss.; MARINI, *Le sopravvenienze*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, cit., p. 461; FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze attive*

vato (205), v'è una differenza rispetto al regime IVA, in quanto nei tributi diretti, ed in particolare nel reddito d'impresa, entrano a far parte della base imponibile non solo i corrispettivi dei beni e servizi, ma anche altre entrate che pur essendo variamente collegate con l'attività d'impresa, non sono direttamente connesse a cessioni di beni o prestazioni di servizi da un vincolo causale di sinallagmaticità (206).

Il legislatore ha fatto rientrare (oltre ai contributi in conto esercizio spettanti in base a norme di legge) i contributi in denaro o il valore normale di quelli in natura spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto, fra i ricavi d'impresa, lasciando alle sopravvenienze attive le residue fattispecie.

Orbene, sebbene i contributi consortili a ripiano delle perdite siano spesso previsti dall'atto costitutivo del consorzio, la cui natura negoziale è fuori discussione (207), è da ritenere che l'ipotesi sinora analizzata non rientri nel novero dei ricavi (art. 85, lett. g)

nelle imposte sui redditi, Padova, 1986, p. 17 e ss.; MICCINESI, *I componenti positivi del reddito d'impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi e interessi*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO, Torino, 1994, p. 625 e ss.; LUPI, *Prelusa intasabilità dei contributi in conto esercizio nel D.P.R. n. 597/73 e su alcuni inconvenienti del loro inserimento tra i ricavi nell'attuale T.U.I.R.*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, p. 825; PORTO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, p. 173 e 183; VOST, *Il regime dei trasferimenti finanziari alle unità sanitarie locali*, in AA.VV., *Il regime tributario delle USL*, Ravenna, 1992, p. 100. Il sistema di tassazione dei contributi-ricavi e dei contributi-sopravvenienze attive nel Tesoro Unico oggi in vigore ripropone sostanzialmente inmutato il regime degli art. 53, lett. e) ed f) e 55, comma 3 del precedente T.U.I.R.

(205) MCSCHETTI, *ult. op. cit.*, p. 1611.

(206) Secondo FALSMITA, *Quantificazione del reddito d'impresa: plusvalenze e sopravvenienze attive e loro trattamento in relazione al nuovo sistema di tassazione delle persone fisiche e giuridiche*, in *Il reddito d'impresa. Atti del Convegno di studi del Banco di Roma, 10/12 dicembre 1973*, Roma, 1974, p. 170 e ss., e GARFALDI, *I redditi diversi*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, p. 776, nt. 30, l'attrazione al regime del reddito d'impresa delle liberalità e contributi costituirebbe un caso di tassazione di reddito entrato, mentre parrebbe che per CRANELLI, *Contributi in conto esercizio e in conto capitale*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, I, p. 52; LUMI, *Versamenti a fondo perduto e rinuncia a crediti dei soci nell'imposizione sui redditi*, in *Boll. trib.*, 1992, n. 13, esir. p. 2, nt. 5; PORTO, *Il sistema delle imposte dirette*, cit., p. 11; MICCINESI, *ult. op. cit.*, p. 667, la tassazione delle liberalità e contributi quali sopravvenienze risponda all'esigenza di sottoporre al regime d'impresa incrementi patrimoniali che non derivano direttamente dall'attività, ma che sono comunque attinenti o inerenti alla stessa.

(207) Sul punto BORGIOLO, *op. cit.*, p. 49 e ss.; FRANCISCHELLI, *Consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 30 e 56; PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 456; VOLPE PURZOLU, *op. cit.*, p. 360.

anche alla luce dell'art. 88, comma 4 T.U.I.R., in base al quale "non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b) dai propri soci". La norma richiamata, pertanto, trova piena applicazione ai consorzi commerciali rientranti appunto nel citato art. 73, comma 1, lett. b) (208). Peraltro, in passato l'art. 61 del previgente T.U.I.R. (applicabile anche alla partecipazione nel consorzio commerciale, ritenuta immobilizzazione finanziaria ai sensi dell'art. 66, comma 1-bis) ricomprendeva espressamente i versamenti a copertura delle perdite fra i versamenti a fondo perduto o in conto capitale. Pur non essendo stata tale disposizione riprodotta nell'art. 94 del Testo Unico oggi in vigore è da ritenere che i versamenti a copertura delle perdite mantengano tale qualificazione discendente direttamente dalla propria natura. Appare quindi evidente l'impossibilità di considerare i contributi consortili in oggetto dei ricavi, ciò che impedisce così di sottrarre tali versamenti dall'esclusione di cui al citato quarto comma dell'art. 88 T.U.I.R. (209).

Poiché l'esclusione in parola più che natura agevolativa sembra possedere natura ricognitiva dell'ambito di imponibilità delle entrate d'impresa (210), escludendo giustamente da imposizione non tanto le entrate che non sono strettamente connesse alla cessione di beni o alla prestazione di servizi (ed infatti i contributi

(208) Conformi BOSELLO e GREGGI, *Consorzi tra imprenditori (Diritto tributario)*, cit., p. 3; ROMANO e MONETTI, *La disciplina fiscale dei consorzi tra imprese commerciali*, in *Corr. trib.*, 1985, p. 3310; contrario parrebbe PARSONE, *Consorzi e società consortili (Diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 241, nt. 12, laddove l'Autore afferma che "qualora l'ente fosse già di per sé commerciale, le quote associative ed i contributi in questione comunque concorrerebbero a far parte del reddito complessivo, quali redditi d'impresa, e sarebbero soggetti ad IVA".

(209) Così PACIRTO, *Valutazione dei titoli*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., p. 857; STEVANATO, *Versamenti dei soci a copertura di perdite e valutazione delle partecipazioni nella disciplina del reddito d'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. 947 e 948, (a cui si rinvia per altri riferimenti), dove l'Autore specifica anche il concetto di versamento a fondo perduto o in conto capitale ricomprendendolo all'inesistenza di "un obbligo di restituzione da parte della società, e purché ciò risulti dal bilancio allegato alla dichiarazione: in questo senso dispone l'art. 43, primo comma T.U.I.R. (ora modificato nell'art. 46, comma 1), in base al quale le somme versate alle società dai loro soci si considerano dare a mutuo se dai bilanci allegati alle dichiarazioni dei redditi della società non risulta che il versamento è stato fatto ad altro titolo".

(210) Così LUMI, *Versamenti a fondo perduto e rinuncia a crediti dei soci nell'imposizione sui redditi*, cit., p. 2; MICCINESI, *op. cit.*, p. 668; contra PORTO, *op. cit.*, p. 191.

sono espressamente contemplati fra i componenti positivi), quanto quelle collegate all'assunzione o al mantenimento di uno status all'interno del gruppo organizzato (qual è, ad esempio, quello di socio), è da ritenere che i contributi e canoni in argomento siano esclusi dal novero dei componenti positivi di reddito d'impresa se ed in quanto risultino connessi al mantenimento dello status di consorziato (211), a nulla rilevando, a differenza di quanto si è sostenuto per l'IVA, il rapporto di corresponsività con le prestazioni di servizi o le cessioni di beni effettuate a favore dei consorziati da parte del consorzio.

Qualora, dunque il versamento dei contributi o dei canoni, anche se non finalizzato al ripiano delle perdite, sia comunque inquadrabile come "conferimento atipico" e giustificato dal rapporto associativo, lo stesso deve considerarsi escluso dall'ambito dell'imponibilità. Viceversa, lo stesso concorrerà alla formazione del reddito d'impresa, quale ricavo o sopravvenienza attiva (212) (a seconda della natura del contributo e della fonte di previsione), a prescindere dalla verifica dell'esistenza di un rapporto sinallag-

(211) Cir., per i versamenti a fondo perduto, BECHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, cit., p. 185; MICCINESI, *op. cit.*, loc. cit.; LUMI, *op. cit.*, loc. cit.

(212) Potrebbe essere il caso in cui il consorzio decida di effettuare una liberalità a favore del consorzio. In questa ipotesi, l'unico elemento discriminante la liberalità o contributo dalla fattispecie del versamento a fondo perduto o in conto capitale, consisterebbe nel fatto che l'"erogazione" avviene appunto per spirito di liberalità, e non come capitale di apporto. Tuttavia, non si può non evidenziare le difficoltà che di fatto impediscono di distinguere le fattispecie, e soprattutto la facile eludibilità delle norme che sottopongono a tassazione, quali componenti positivi di reddito, i contributi e liberalità percepite nell'esercizio dell'impresa: basterebbe infatti predisporre le delibere assembleari (non obbligatorie secondo la giurisprudenza: Corte Cass., 5 luglio 1968, n. 2215, in *Dir. fall.*, 1968, II, p. 1011; per la dottrina civilistica: sul punto vedi FERRI, *Le società*, cit., p. 438 e ss.) in modo tale da far figurare la natura "atipica" del conferimento, piuttosto che l'"animus donandi", per sfuggire, ex art. 88 T.U.I.R., a tassazione. Si fa presente, inoltre, che pur essendo stata abolita con il T.U.I.R. la previsione dell'art. 55 del D.P.R. n. 597 del 1973, che richiedeva che i versamenti a fondo perduto fossero stati effettuati in proporzione alle quote di partecipazione, autorevole dottrina civilistica (GALGANO, *L'impresa e le società*, in *Diritto civile e commerciale*, cit., II, 2, p. 351) ritiene, affinché risulti inequivocabile la natura dell'apporto quale conferimento, che il versamento venga richiesto ed eseguito dai soci in proporzione delle rispettive quote di partecipazione a capitale. Come si è esposto nel paragrafo precedente, a prescindere dalle citate modifiche alla normativa tributaria, è da ritenere che la natura di conferimento "atipico" nei consorzi sia ipotizzabile anche quando, in presenza di altri elementi che la confermino, il versamento risulti proporzionato ai vantaggi mutualistici potenzialmente realizzabili dai consorziati. Ciò, invero, può essere connaturale, come si è visto, ai meccanismi di funzionamento del consorzio.

matico fra contributo o canone da un lato, e servizio consortile erogato dall'altro.

11. La deducibilità dei contributi e canoni consortili da parte dei consorziati.

È bene premettere che i corrispettivi pagati dai consorziati al consorzio a fronte di servizi resi loro dallo stesso costituiscono costi deducibili per i consorziati.

Diverso è invece il caso dei contributi e canoni consortili. Invero, in passato, benché si ritenessero sussistenti argomenti a favore della deducibilità degli stessi nel reddito d'impresa delle consorziate (213), appariva difficilmente superabile la previsione dell'art. 61, comma 5, T.U.I.R. (214) in base alla quale "l'ammontare dei versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale alla società emittente (...) si aggiunge al costo delle azioni in proporzione alla quantità delle singole voci della corrispondente categoria". La disposizione, come si evinceva dal dettato normativo, destinata ai versamenti in società, trovava comunque applicazione nel caso dei contributi consortili, che integrino gli estremi dei versamenti "atipici" (215), grazie al comma 5-bis dello stesso articolo (216) ladove si prevedeva che "le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per la valutazione delle quote di partecipazione in società ed enti non rappresentate da titoli, indicate nella lett. c) del comma 1 dell'art. 53", fra i quali rientravano le quote di partecipazione in enti di cui alla lett. b) dell'art. 87 del previgente T.U.I.R., ovvero i cosiddetti enti commerciali a cui appartengono anche i consorzi in oggetto.

(213) Così ROSELLO e GREGGI, *op. cit.*, p. 3, che tuttavia non specificano tali elementi, ancorché (forse) si possa intuire che gli stessi poggino sulla circostanza che il consorzio svolge una fase delle imprese consorziate - essendo alle stesse un servizio. Anche gli Autori, comunque, considerano dubbia la loro deducibilità dal reddito delle consorziate.

(214) Qualora, come è naturale la partecipazione consortile venga inserita fra le immobilizzazioni finanziarie nel bilancio delle consorziate, la valutazione della stessa avrebbe seguito comunque le disposizioni di cui all'art. 61, per il rinvio operato dall'art. 66, comma 1-bis del previgente T.U.I.R.

(215) Vedi sul punto il paragrafo precedente.

(216) La norma è rimasta invariata nel comma 7 dell'art. 94 T.U.I.R..

Con le modifiche apportate al Testo Unico il quadro normativo è mutato, ancorché, come si avrà modo di dimostrare, per i contributi in oggetto (quelli costituenti versamenti "atipici") le conclusioni restino immutate.

Sebbene i citati commi 5 e 5-bis dell'art. 61 siano stati trasfusi rispettivamente nei commi 6 e 7 dell'art. 94 dedicato alla valutazione dei titoli, è anche vero che per le partecipazioni consortili consistenti in immobilizzazioni finanziarie — ciò che dovrebbe costituire la normalità — non esiste più una disposizione come quella contenuta nell'art. 66, comma 1-bis del previgente T.U.I.R. la quale richiamava anche per le partecipazioni che costituivano immobilizzazioni i criteri di valutazione di cui al citato art. 61.

Ciò è spiegabile, tuttavia, con l'intenzione del legislatore della riforma di non riconoscere alcun valore alle svalutazioni delle partecipazioni in società ed enti. Pertanto, il venir meno della norma non dovrebbe comportare alcun cambiamento nei criteri di valutazione delle partecipazioni consortili il cui costo fiscalmente riconosciuto dovrebbe comunque incrementarsi per effetto dei contributi in oggetto.

L'entrata in vigore della riforma ha invece inciso sulla possibilità di deduzione in parte dei versamenti a copertura delle perdite.

In passato, infatti, il citato art. 61, comma 5, consentiva la deduzione dei versamenti effettuati a copertura di perdite per la parte che eccedeva il patrimonio netto dell'ente emittente risultante dopo la copertura. Tale disposizione era stata riscritta col D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, conv. in L. 26 febbraio 1994, n. 133. In precedenza la norma decretava l'irrilevanza dei versamenti effettuati a copertura delle perdite per la parte che eccedeva il patrimonio netto dell'ente emittente risultante dopo la copertura. La prassi amministrativa (217) ebbe a rimarcare la circostanza che la norma, nella vecchia formulazione impediva la deducibilità da parte dei soci dei versamenti che eccedevano la quota di patrimonio netto risultante dopo la copertura.

Dopo la modifica legislativa, la tesi ministeriale apparve superata. Era stato infatti concesso all'impresa partecipante, dopo aver

(217) Caso pratico n. 3 dei quaderni di ricerca del Servizio centrale degli ispettori tributari (SECT), *Atti del Seminario sugli aspetti fiscali delle fusioni societarie*, Roma, 8 luglio 1992, in *Il Fisco*, 1993, all., p. 9702.

svalutato la partecipazione, o di imputare tutto l'ammontare del versamento a copertura della perdita ad aumento del valore della partecipazione, o di imputarne solo una parte, pari al valore del patrimonio netto dell'ente dopo la copertura. L'eccedenza, in questo secondo caso, avrebbe costituito costo deducibile per la partecipante (218).

La norma era applicabile, si è detto, anche ai consorzi. Pertanto, se le perdite eccedevano il fondo consortile dopo la copertura, l'eccedenza (dopo la svalutazione — deducibile — della quota) poteva alternativamente essere dedotta quale costo per le consorziate o poteva andare anch'essa (unitamente alla parte del versamento pari al valore del patrimonio netto dopo la copertura) ad aumento del valore della partecipazione consortile nell'attivo dello stato patrimoniale di ciascuna impresa consorziata.

Oggi, anche non volendo tener conto dell'inesistenza di una norma analoga a quella dell'art. 66, comma 1-bis, la disposizione contenuta nel comma 1 dell'art. 61 non è stata più riprodotta nel comma 6 dell'art. 94 T.U.I.R., cosicché l'unica possibilità lasciata ora all'impresa consorziata è quella di imputare tali versamenti ad aumento del valore della partecipazione, non potendosi peraltro dedurre alcuna svalutazione.

Anche il caso dei contributi o canoni non costituenti conferimenti atipici, perché non connessi al mantenimento o al godimento di uno status all'interno del consorzio, bensì riconducibili ad un diverso interesse di natura patrimoniale o comunque allo spirito di liberalità dei consorziati, risulta problematico sotto il profilo della deducibilità in capo agli stessi, anche se sotto un diverso profilo.

Invero, in tale ipotesi, posta l'assenza di corresponsività con le prestazioni rese dal consorzio, che ne consentirebbe sicuramente la deducibilità, viene in rilevanza il problema dell'inerenza del costo all'attività delle consorziate.

(218) Un esempio chiarirà meglio le due opportunità che la norma in commento consentiva. Se il valore della partecipazione era iscritto a 100, e durante l'esercizio si producevano perdite per 300, la partecipante poteva in entrambi i casi svalutare la partecipazione, deducendosi una minusvalenza pari a 100. Tuttavia poteva a scelta, nel primo caso, imputare 300 a valore della partecipazione senza dedursi alcunché oltre, come si è detto, alla minusvalenza (100). Oppure, poteva ripristinare il valore originario della partecipazione (100) e i restanti 200 imputarli a costo di esercizio deducibile. In passato invece il SECT¹ riteneva indeducibili in ogni caso i 200.

Anzitutto, preme sottolineare che se il versamento di tali contributi o canoni è previsto dall'atto costitutivo, è da escludere che lo stesso possa trovare la propria causa nello spirito di liberalità dei consorziati (219). Se la categoria delle liberalità (alle quali appartiene anche la donazione e che costituisce una *species* del negozio gratuito (220)) si caratterizza, da un lato, appunto per la presenza di uno spirito di liberalità identificabile nella mancanza di vincoli od obblighi in capo al disponente, e perciò come categoria di atti liberi e spontanei, e dall'altro come categoria di atti privi di interesse patrimoniale per il disponente (221), è evidente che la previsione statutaria dell'obbligo di versamento impedisca alla fonte ogni possibilità di considerare il contributo in esame come liberalità.

Se il contributo non può essere qualificato come liberalità, la cui deducibilità dal reddito d'impresa non è ammessa se non nei limiti angusti di cui all'art. 100 T.U.I.R. (222), è necessario verificare se il versamento è comunque inerente all'attività d'impresa.

Il concetto di inerenza nell'imposizione diretta ha subito una notevole evoluzione nel tempo che passa attraverso una prima fase in cui venivano considerate inerenti solo le spese che si compendevano con il prodotto, ad una seconda in cui si consideravano inerenti i costi e le spese necessarie alla produzione del reddito, fino a giungere all'attuale fase in cui si considerano inerenti tutte le spese ritenute dall'imprenditore utili alla produzione del reddito e sostenute a tale scopo (223).

(219) È bene precisare che la circostanza che la prestazione venga erogata con spirito di liberalità o per interesse economico patrimoniale, non rileva per il consorzio trattandosi comunque di componente positivo di reddito. Ciò che importa, si è detto, è che il contributo non sia connesso al mantenimento o godimento di uno status all'interno dell'ente, in quanto in tal caso per la previsione del citato art. 55, lo stesso sarebbe escluso da imposizione. Viceversa, la suvvisita distinzione, come si vedrà nel testo, non risulta neutra per il soggetto che eroga il contributo.

(220) Cfr. TORRENTE, *La donazione*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da CICU e MISSIROLO, Milano, 1956, XXII, p. 11.

(221) Per un'analisi della categoria delle liberalità si rinvia a TORRENTE, *op. cit.*, cap. I; TRABUCCO, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1981, p. 955; MANZINI, "Spirito di liberalità" e controllo giudiziario sull'esistenza della causa donandi, in *Contratto e Impresa*, 1985, p. 409 e ss.; IDEM, *Il contratto gratuito atipico*, ivi, 1986, p. 908; GALGANO, *Le obbligazioni e i contratti*, in *Diritto civile e commerciale*, cit., II, 1, p. 185 e 186.

(222) La norma riproduce l'art. 65 del previgente T.U.I.R..

(223) Per un esame approfondito del concetto di inerenza nelle imposte dirette si rinvia, anche per dottrina e giurisprudenza ivi citati, a GRAZIANI, *L'evoluzione del con-*

Orbene, l'ampiezza del concetto di inerenza sembra dunque trovare un limite nel carattere liberale dell'erogazione, in quanto laddove sia possibile intravedere comunque un interesse economico patrimoniale all'erogazione, ancorché non connesso direttamente ad un servizio reso (che renderebbe il contributo una controprestazione sicuramente deducibile) o alla posizione giuridica all'interno dell'ente partecipativo (che lo renderebbe conferimento atipico), non potrà essere negata l'esistenza di un vantaggio potenziale e/o futuro per l'impresa che la effettua. Di conseguenza il costo, pur essendo sostenuto in proiezione, presenta tutte le caratteristiche per poter essere considerato inerente. E tanto più se si pensa che, nel caso dei consorzi, gli stessi, per definizione, svolgono una fase delle imprese consorziate.

Pertanto, nel caso in cui, ad esempio, al consorzio sia stato imposto statutariamente il pagamento di un contributo *una tantum* o periodico (ipotizziamo ogni cinque anni) per il rinnovo degli impianti — contributo, per ipotesi, non connesso né (evidentemente) ai servizi resi dal consorzio, né allo status di consorzio — lo stesso dovrebbe risultare inerente all'esercizio dell'impresa, in quanto il potenziamento della struttura produttiva del consorzio potrà arrecare un beneficio all'impresa che contribuisce, posto che per definizione il consorzio cura comunque una fase della stessa.

L'interesse economico patrimoniale è sicuramente presente (il rafforzamento della propria impresa attraverso il consorzio), ciò che da un lato esclude la natura liberale del contributo, e, dall'altro, correlativamente giustifica fiscalmente l'esborso come inerente all'attività imprenditoriale. Anzi, salvo casi particolari (224) che non è mai opportuno escludere, è da ritenere che data la configurazione giuridica dei consorzi (art. 2602 c.c.), anche nell'ipotesi in

costo di inerenza e il trattamento fiscale dei finanziamenti ad enti esterni di ricerca, in *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, a cura di FALSTITA e MOSCHERINI, Milano, 1988, p. 45 e ss., ove anche validi spunti comparatistici. Sul punto anche ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., p. 556 e ss.; TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, Milano, 1991, p. 249; POTTO, *Il sistema delle imposte dirette*, cit., p. 155.

(224) Potrebbe essere quello della consorziazione che eroga un contributo volontario a vantaggio di un settore di attività del consorzio dalla stessa non praticato. Tale circostanza potrebbe far presumere l'assenza di un interesse economico patrimoniale all'erogazione del contributo e, pertanto, escluderne la deducibilità dal reddito d'impresa.

cui il contributo venga erogato senza che nessun obbligo statutario sia stato imposto al consorzio, appare difficile intravedere nel medesimo una erogazione liberale, se, come si è affermato, la natura liberale debba essere esclusa ogni qualvolta l'imprenditore possa ritrarre un'utilità economica anche solo potenziale o futura per la sua impresa.

CAPITOLICO IV

I CONSORZI ENTI NON COMMERCIALI

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

1. *Delimitazione dell'ambito di indagine.*

I consorzi tra imprenditori entrano a far parte della categoria degli enti non commerciali quando hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività non commerciali.

In base a quali criteri l'oggetto del consorzio debba essere considerato esclusivo o principale, e quando l'attività oggetto principale del consorzio sia da ritenere commerciale, rappresentano alcune delle questioni che sono già state oggetto di analisi nel cap. II, a cui pertanto si rinvia.

In questa sede, invece, si intende esaminare non tanto la disciplina generica degli enti non commerciali, quanto le implicazioni specifiche di essa in tema appunto di consorzi non commerciali. In particolare, si intende affrontare i problemi connessi all'applicazione degli artt. 143 e 148 T.U.I.R. (1) ai consorzi non commerciali fra imprenditori esercenti marginalmente attività commerciali.

(1) Gli artt. 143 e 148 T.U.I.R. riproducono, sostanzialmente invariati, rispettivamente gli artt. 108 e 111 della precedente versione del Testo Unico.

2. *L'art. 143, comma 1, parte II, T.U.I.R.: una norma agevolativa di non facile attuazione.*

Come si è visto, i consorzi enti non commerciali determinano il reddito complessivo, in modo del tutto analogo alle persone fisiche, sommando i singoli redditi delle varie categorie (redditi finanziari, di capitale, d'impresa e diversi (2): art. 143 T.U.I.R.) ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad eccezione dei redditi esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.

Tranne alcune eccezioni contenute nelle singole discipline di settore (3), l'irrilevanza della destinazione del reddito, decretata dalla norma, certo non sorprende, posto che l'assenza del fine lucrativo, dalla legge delega del 1972 fino ai giorni nostri, non ha

(2) Per le ragioni che hanno indotto il legislatore a non includere i redditi di lavoro autonomo e assimilati fra le componenti del reddito complessivo degli enti non commerciali, si rinvia alla nt. 109 del cap. II anche per i riferimenti dottrinali sull'argomento.

(3) Si rammenta la normativa contenuta nella L. 16 dicembre 1991, n. 598 per le associazioni sportive dilettantistiche estesa in forza dell'art. 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, conv. nella L. n. 66 del 1992, a tutte le associazioni senza scopo di lucro e alle pro-loco, con a quale per tali soggetti sono stati ridotti gli obblighi contabili e introdotto un regime forfettario di determinazione del reddito d'impresa basato sull'applicazione di un coefficiente di redditività ai ricavi derivanti dall'esercizio di attività commerciali. In argomento, vedi Tosi, *Gli enti di tipo associativo*, cit., p. 282 e ss., e CASTALDI, *Gli enti non commerciali*, cit., p. 332. Altra disciplina di settore che attribuisce rilevanza alla destinazione del reddito è la L. n. 266 del 1991, con la quale è stato dettato un particolare regime fiscale per le organizzazioni di volontariato iscritte negli appositi registri regionali. L'art. 8, comma 4 della legge prevede, infatti, la non imponibilità IRPEG (ora IRES) dei proventi derivanti da attività commerciali marginali di cui sia documentato il totale reimpiego per fini istituzionali. Sull'argomento si rinvia per tutti a CASTALDI, *Luci ed ombre sul regime fiscale riservato alle organizzazioni di volontariato dalla l. 11-8-1991, n. 266*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 261 e IDEM, *Gli enti non commerciali*, cit., p. 313 e FICARI, *Attività commerciale non principale ed agevolazioni IRPEG ad enti associativi con fine non lucrativa*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 157. Infine, vi è il caso delle ONLUS, disciplinate dall'art. 10 della L. n. 460 del 1997, dove il reimpiego è addirittura reso obbligatorio della legge per poter assumere una particolare qualificazione soggettiva. La norma richiede, infatti, che lo statuto sancisca il divieto di distribuzione, anche in modo indiretto, di utili, avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, con il correlativo obbligo di reimpiego degli stessi nelle attività istituzionali o direttamente connesse. Sul punto vedi TABET, *ONLUS. Profili soggettivi della fattispecie*, in *Il Fisco*, 1998, p. 2890; CASTALDI, *ult. op. cit.*, p. 341; PROVO, *ONLUS ed enti non commerciali*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, p. 582 e ss., e per le forme di distribuzione indiretta nel confronto con gli enti non commerciali in genere mi sia consentito il rinvio a LATERDONATO, *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali*, cit., p. 230 e ss.

mai assunto una funzione centrale nell'individuazione del corretto regime fiscale applicabile agli enti non commerciali (4).

L'assenza del fine di lucro può essere intesa in senso sia oggettivo che soggettivo, ovvero, rispettivamente, come intenzione di non produrre assolutamente un avanzo di gestione (*rectius*: reddito) facendo sì che i componenti positivi pareggino quelli negativi e che le eventuali differenze positive vengano utilizzate a riduzione dei costi degli esercizi successivi, o come intenzione di non far beneficiare i soci o associati degli eventuali avanzi prodotti né durante la vita dell'ente, né in sede di scioglimento, reimpiegandoli in attività di erogazione che perseguano finalità diverse dal lucro (beneficenza, assistenza, cultura, ecc.).

L'art. 143 si riferisce evidentemente all'irrilevanza del lucro soggettivo, lasciando libera, perlomeno sotto il profilo fiscale (5), la scelta da parte dell'ente di svolgere un'attività marginale (se lo facesse in via principale diverrebbe un ente commerciale) commerciale produttiva di reddito da reimpiegare per finalità eroga-

tive. Nel momento in cui il reddito è prodotto, e se ne ha la libera disponibilità (6), per l'art. 143 in commento deve essere sottoposto ad imposizione, senza che la sua successiva destinazione possa avere alcuna influenza, trattandosi, casomai, di successiva croga-

(4) Si rinvia sull'argomento alla nt. 211 del cap. II.

(5) In campo civilistico una certa dottrina distingue le associazioni e fondazioni dalle società sulla base dell'elemento teleologico e della natura dell'attività posta in essere per il perseguimento delle finalità istituzionali. Nelle prime si tratterebbe di un'attività di tipo non economico o satisfattivo, nelle società, di un'attività economica, produttiva. Così FAZZA, *Brevi note sui caratteri differenziali tra società e associazioni*, in *Giur. comp. Cass. civ.*, 1947, II, p. 987 e ss.; VERRUCOLI, *Società et association en droit italien*, in *Evolution et perspectives du droit des sociétés*, I, Milano, 1968, p. 207 e ss.; IDEM, *La società cooperativa*, Milano, 1958, p. 140 e ss.; ZANELLI, *La nozione di oggetto sociale*, Milano, 1962, p. 53 e ss.; IDEM, *Oggetto sociale e attività economica nelle società e nella associazione*, in *Riv. soc.*, 1961, p. 385 e ss.; DE GIROSI, *Le persone giuridiche in generale. Persone e famiglia*, Torino, 1982, I, p. 191 e ss. Ritengono invece fondamentali, ai fini della distinzione, l'assenza della ripartizione degli utili GALICANO, *Le società*, Bologna, 1990, p. da 14 a 18; DI RUSSINO, *Le associazioni non riconosciute*, Milano, 1952, p. 14; LAURINI, *Carosano tra gli enti "non profit": dalle società sportive ai partiti politici*, in *Giur. comp.*, 1993, p. 868; RAGUSA, *Atipicità e disciplina delle associazioni non riconosciute*, Padova, 1992, p. 32, il quale ritiene che il perseguimento di fini oggettivamente economiche senza altra colorazione deve ritenersi riservato e non solo consentito agli enti del libro I c.c.

(6) Vedi le osservazioni di MOSCHETTI riportate in nt. 211 del cap. II.

zione liberale, che, salvo rari casi (7), non è ammessa in deduzione.

Si è detto che il reddito e la perdita di impresa si intendono prodotti da parte dell'ente non commerciale quando promanano dall'esercizio marginale di una attività commerciale (economica).

A tal fine diviene rilevante la previsione della seconda parte dell'art. 143 T.U.I.R., laddove è previsto che sono considerate non commerciali le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 2195 c.c., conformi alle finalità istituzionali, rese senza specifica organizzazione e dietro pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Sull'applicabilità di tale norma all'ambito dei soli enti non commerciali, nonché sull'impossibilità di fondare sulla stessa la ricostruzione del concetto di attività commerciale in senso fiscale, ci si è intrattenuti nel cap. II, par. 7 e 7.2. Diviene ora importante verificarne la portata agevolativa nell'ambito degli enti non commerciali.

In particolare è possibile affermare che tale disposizione, pur se non con la frequenza che si potrebbe ipotizzare valorizzando esclusivamente la condizione legata al criterio di gestione (8), trovi

(7) Ci si riferisce in particolare alle ipotesi di detrazione di oneri di utilità sociale (spese sostenute per la generalità dei dipendenti, erogazioni di un certo tipo ad università e a società del Mezzogiorno, spese su immobili vincolati, ecc.) previste all'art. 100 T.U.I.R. solo peraltro per oneri sostenuti nell'ambito del reddito d'impresa. La norma citata ha sostituito senza sostanziali variazioni nel Testo Unico attualmente in vigore la norma contenuta all'art. 65 della precedente versione.

(8) Monti, *La disciplina degli enti non commerciali: la nozione di "reddito complessivo" (art. 108) e il problema degli enti di tipo associativo (art. 111)*, cit., p. 756, ed esempio, valorizza fra i criteri discretivi quello dell'eccezionalità, dell'accessorietà, della strumentalità rispetto all'attività istituzionale (che non deve essere orientata al mercato) delle prestazioni rese dagli enti non commerciali che ricadono nell'ambito agevolativo della norma. È evidente che il riferimento da un lato all'eccezionalità e, dall'altro, all'accessorietà e strumentalità dell'attività marginale attingono ai requisiti dell'assenza di una specifica organizzazione e della conformità alle finalità istituzionali. Così come il riferimento al mercato attiene al criterio economico di gestione dell'attività. A prescindere dalla circostanza che sarà oggetto di approfondimento nei successivi paragrafi, che il requisito dell'eccezionalità dell'attività non sembra rispondere al dettato normativo, posto che tale requisito ha normalmente un riferimento temporale limitato (tanto che se un'attività marginale esercitata da un ente non commerciale ha carattere eccezionale, il relativo reddito dovrebbe essere assoggettato a tassazione come reddito diverso derivante dall'esercizio di impresa occasionale), in ogni caso sembra, per esclusione, che l'Aurice non attribuisca eccessiva rilevanza al requisito della non appartenenza dell'attività marginale a quelle di cui all'art. 2195 c.c..

applicazione anche nel caso dei consorzi enti non commerciali. Infatti, se è pur vero che dal dato normativo si evince che — innanzitutto — la natura commerciale dell'attività marginale viene a dipendere dalla circostanza che i corrispettivi non superino i costi di diretta imputazione, è anche vero che tale requisito è concorrente (e non alternativo) agli altri tre, fra i quali si ricorda quello della diversità dell'attività da quelle di cui all'art. 2195 c.c.. Ciò, come si vedrà, riduce sotto il profilo oggettivo la portata agevolativa (9) della norma, posto che per le attività rientranti nell'art. 2195 c.c. (salva l'assenza del requisito di economicità (10)), la norma non può trovare applicazione.

2.1. La non appartenenza delle attività a quelle di cui all'art. 2195 c.c.

Diviene importante, dunque, analizzare i quattro requisiti ai quali è subordinata l'applicazione della seconda parte del comma 1 dell'art. 143. Iniziamo dalla prima condizione consistente nella diversità della prestazione di servizi marginalmente svolta dall'ente dalle attività di cui all'art. 2195 c.c.

Ci si è soffermati nel cap. II, par. 9 sulla nozione "oggettiva" di attività commerciale e, ai fini dell'art. 55, comma 2 T.U.I.R., sul contenuto oggettivo delle cosiddette "prestazioni di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c."

È singolare come l'art. 143, comma 1, parte seconda T.U.I.R. faccia riferimento non tanto alle attività diverse dall'art. 2195 c.c., quanto proprio alle "prestazioni di servizi" non rientranti in tale norma con ciò evocando un inevitabile parallelismo fra la disposizione in commento e il citato art. 55, comma 2.

(9) Sembra optare invece per il carattere ricognitivo della norma De Mira, *Apunti di diritto tributario*, Milano, 1990, II, 1, p. 161. Castaldi, *Riflessioni sulla personalità delle imposte e la natura delle norme tributarie in tema di enti non commerciali (di tipo associativo)*, cit., p. 4223, conclude ritenendo che l'art. 108 (ora 143) non abbia né natura agevolativa, in quanto giustificata dal peculiare modo di essere dell'ente non commerciale, né natura ricognitiva del concetto di commercialità, applicandosi appunto solo agli enti non commerciali. Vedi sul punto, della stessa Autrice, *Gli enti non commerciali*, cit., p. 248.

(10) Per l'autonomia rilevanza del quale si rinvia al par. 7.2 del cap. II.

Possiamo quindi richiamare e far proprie le considerazioni già svolte nel cap. II, par. 9 e ritenere perciò che le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. siano quelle non industriali perché a contenuto intellettuale o non materiale.

Prestazioni che, una volta organizzate in forma d'impresa, si mangano a tratte all'area dell'impresa fiscale in tutto e per tutto come le attività oggettivamente rientranti nell'art. 2195 c.c..

Le uniche prestazioni escluse rimarrebbero le attività professionali nelle quali il rapporto personale e fiduciario col cliente non consentirebbe mai all'organizzazione, per quanto complessa, di prevalere sul contenuto intellettuale della prestazione finendo con l'attrarla nell'ambito dell'impresa.

Certo, come si è detto, le interpretazioni sul punto non sono univoche, ma la strada intrapresa appare quella maggiormente rispettosa del dato normativo anche in un contesto sistematico.

Come si avrà modo di approfondire tra breve, anche il requisito organizzativo di minor rigore richiesto dall'art. 143 T.U.I.R. induce a ritenere che il legislatore tributario, solo per gli enti non commerciali, abbia sottratto dall'ambito della commercialità talune prestazioni di servizi che, per essere diverse da quelle di cui all'art. 2195 c.c., ma organizzate (anche se in modo particolare), sarebbero inevitabilmente ricadute nella sfera dell'imponibilità.

Dunque, riprendendo quanto accennato all'inizio del paragrafo, non ogni attività conforme alle finalità istituzionali e resa senza specifica organizzazione da un consorzio non commerciale resterà esclusa dall'ambito dell'imponibilità se resa "in economia". Quella che pareva all'inizio essere una norma di ampio respiro volta a temperare l'eccessivo rigore dell'amministrazione finanziaria sull'argomento (11), in realtà trova una applicazione assai ristretta alle sole prestazioni di servizi diverse dall'art. 2195 c.c..

Se, pertanto, un consorzio per la tutela del prodotto (12) decidesse di tenere marginalmente dei corsi di addestramento per il personale delle consorziate volti appunto a consentire un miglio-

(11) Si rinvia, per il commento della posizione ministeriale e i riferimenti delle relative risoluzioni, al par. 7.2 del cap. II e in particolare alla nt. 131.

(12) Sicuramente ente non commerciale. Vedi par. 13, cap. II.

mento della qualità della produzione, e tali corsi venissero resi senza una specifica organizzazione ed "in economia" facendo pagare alle consorziate un corrispettivo appena in grado di coprire i costi di docenza, l'attività potrebbe rientrare nella previsione di cui all'art. 143. Viceversa, nel caso in cui lo stesso consorzio marginalmente intermediasse nella circolazione dei beni prodotti dalle consorziate, pur senza specifica organizzazione ed in conformità alle finalità istituzionali (perché, ad esempio, in occasione di una fiera espositiva del marchio), a poco importerebbe se, come peraltro sarebbe naturale per un consorzio, lo stesso svolge tale attività "in pareggio", posto che la medesima rientrerebbe comunque fra le attività commerciali di cui all'art. 2195 e, in particolare, fra quelle contemplate al n. 2 di tale norma, ove si considerano commerciali le attività di intermediazione nella circolazione dei beni.

D'altro canto, il consorzio è la figura soggettiva alla quale l'applicazione delle succitate conclusioni di ordine generale consente meglio di allontanare la tentazione di estendere troppo l'ambito applicativo dell'agevolazione di cui al menzionato art. 143. Infatti, limitare rigorosamente la portata della norma alle prestazioni di servizi diverse dal 2195, come testualmente previsto, impedisce di rendere non imponibili quasi tutte le attività marginali dei consorzi non commerciali, posto che la maggior parte di questi ultimi persegue normalmente intenti mutualistici (13) che possono condurre, a prescindere dalla sussistenza degli altri due requisiti, a realizzare una gestione in pareggio.

2.2. La conformità alle finalità istituzionali del consorzio.

Oltre al requisito dell'esclusione dell'attività dal novero di quelle di cui all'art. 2195 c.c., per la concreta applicazione dell'art. 143, comma 1, parte seconda, T.U.I.R. occorre stabilire cosa si debba intendere per "conformità alle finalità istituzionali", "assenza di specifica organizzazione" e "corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione", ovvero stabilire quando le altre condizioni dettate dalla norma si intendano verificate.

In merito al primo requisito, le interpretazioni fornite dalla dottrina tributaria appaiono alquanto generiche e oscillano tra ac-

(13) Vedi par. 11 del cap. II.

cezioni più o meno restrittive. Si è parlato di "conformità alle finalità istituzionali" nel caso di "operazioni che concretano in via diretta l'oggetto sociale, essendo riconducibili all'immediata attuazione dei compiti d'istituto "tipici", coerenti con la particolare natura degli organismi indicati" (14), o di "attività che rispetta i fini dell'ente culturale, assistenziale, sportivo, ecc. e quindi che è svolta per realizzarlo o almeno per perseguirlo" (15). La prima di tali definizioni, nel momento in cui si riferisce alla realizzazione in via diretta dell'oggetto sociale e all'immediata attuazione delle finalità dell'ente, sembra tuttavia creare un nesso eccessivamente rigido fra l'attività esercitata e la finalità perseguita dall'ente, finendo con l'escludere le attività che, pur essendo giustificate a luce delle finalità da perseguire, ne realizzano solo mediamente gli scopi. D'altro canto, anche da un punto di vista semantico, l'aggettivo "conforme" utilizzato dal legislatore appare sinonimo di "simile" o "consono", ovvero di termini che non giustificano solo un rapporto di identità fra gli oggetti del confronto (16), ma anche rapporti meno impegnativi come quelli di complementarietà, accessorialità, strumentalità e affini (17).

(14) Così FARINA e VALAORI, *Associazioni sportive tra disciplina legale ed elusione*, in *Corr. trib.*, 1994, p. 74.

(15) PROVO, *Attività istituzionale di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, cit., p. 315.

(16) La Corte Cass., sez. I, 8 settembre 1999, n. 9529, in *Boll. trib.*, 2000, comma 1, parte seconda, T.U.I.R. ad una parrocchia per l'attività di asilo nido svolta, ritenendo che la funzione educativa e di istruzione svolta da un asilo nido si pone all'esterno del ruolo istituzionale dell'ente, escludendo altresì che tale attività possa essere svolta senza specifica organizzazione. Mentre si può essere concordi su quest'ultimo punto, sotto il profilo della conformità alle finalità istituzionali dell'ente è da ritenere che la Corte sia stata troppo rigida nell'interpretazione del requisito, posto che l'educazione e l'istruzione possono connotarsi di quei caratteri religiosi che ben concretano la conformità dell'attività ai fini istituzionali perseguiti dalla parrocchia.

(17) È interessante notare come nell'art. 10 del D.Lgs. n. 460 del 1997 disciplinante le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, il legislatore abbia previsto, accanto alle attività istituzionali, escluse da IRPEG (ora IRES) per effetto dell'art. 159 T.U.I.R. (ex art. 111-ter del previgente T.U.I.R.), le attività direttamente connesse — anziché escluse per effetto della stessa norma — definendo altre attività accessorie per natura a quelle istituzionali in quanto integrative delle stesse (sul punto vedi FEDELE, *Introduzione*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., p. XXIV). Tali attività per risultare direttamente connesse a quelle istituzionali non devono risultare prevalenti rispetto a quest'ultime e i relativi proventi non devono superare il 66% delle spese complessive dell'organizzazione. La circostanza che per tali enti, sottoposti a rigidissimi vincoli, si ammettano fra le attività direttamente connesse, escluse da imposizione del par-

Tuttavia, affermare che l'attività complementare, accessoria e strumentale può considerarsi comunque "conforme" (18), non significa anche affermare che il nesso di conformità che lega l'attività agli scopi perseguiti possa essere interpretato in modo così ampio che ogni attività sia di fatto idonea a realizzarlo. Ci si riferisce in particolare alla strumentalità finanziaria.

Se il consorzio per la tutela del prodotto pone in essere un'attività di prestazione di servizi didattici a non consorziati, anche se i proventi vengono utilizzati a ripiano dei costi per il mantenimento del consorzio, non è possibile ritenere tale attività conforme agli scopi consorziati solo perché viene realizzato un nesso di strumentalità finanziaria fra la prima ed i secondi. Invero, ogni attività potrebbe essere strumentale finanziariamente a qualunque finalità perseguita da un ente non commerciale. Ciò esclude il rapporto di conformità proprio perché l'attività non si appalesa con una sotto un profilo contenutistico agli scopi perseguiti.

di quelle istituzionali, attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto idonee a consentire una migliore realizzazione attraverso l'integrazione e il completamento delle stesse, dovrebbe portare a ritenere che per gli enti non commerciali in genere (a cui le ONLUS appartengono), non sottoposti a così stretti vincoli, il requisito della conformità alle finalità istituzionali di cui all'art. 145 T.U.I.R. non possa essere interpretato rigidamente come espressione di diretta realizzazione degli scopi istituzionali, dovendo rientrare al proprio interno almeno le attività accessorie per natura, integrative o complementari a quelle istituzionali. Per l'indagine attorno alle finalità perseguite dal legislatore con l'art. 111-ter (ora 150) T.U.I.R., vedi Bises, *Disciplina degli enti non profit: profili economici*, in AA.VV., *La disciplina degli enti non profit*, Torino, 1998, p. 26 e FEDELE, *Introduzione*, cit., p. XXVIII e CASTALDI, *Gli enti non commerciali*, cit., p. 349 e ss.

(18) Cfr. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., p. 336 e 348, il quale ritiene che se "lo scopo è 'terminale', risultato prefisso all'attività svolta dall'associazione, che può risultare di per sé idonea alla realizzazione dello scopo, ovvero necessitare del concorso di altre attività per il suo conseguimento, sia perché 'strumentali', sia in quanto complementari ad esse", la "conformità alle finalità istituzionali include sicuramente le attività 'strumentali' ed 'accessorie' rispetto agli scopi dell'ente. Ma allora le ipotesi di attività 'non conformi' dovrebbero essere ridottissime in quanto lo svolgimento sistematico di attività totalmente estranee agli 'scopi istituzionali' è probabilmente indice di una diversa configurazione, *ab origine* o per successiva modificazione, degli scopi stessi". Inversa se il concetto di "conformità" non viene inteso semplicemente come "strumentalità" in senso finanziario, ma richiede che si tratti di un servizio idoneo, anche mediamente, a soddisfare sotto un profilo contenutistico le finalità dell'ente, le ipotesi di non conformità non risulteranno così rare. Vedi sul punto anche Corte Cass., sez. civ., 29 marzo 1990, n. 2573, in *Boll. trib.*, 1990, p. 1174; per quanto concerne l'orientamento ministeriale, peraltro conforme, cfr. Circ. min., 29 agosto 1991, n. 26/II/562, in *Corr. trib.*, 1991, p. 2791; Circ. min., 14 aprile 1983, n. 407562756, in *Cod. IVA IPSCA*, sez. I, art. 10, n. 299.

Quanto detto trova conferma, perlomeno nell'ambito dell'art. 143 T.U.I.R. (19), nel fatto che lo stesso articolo prevede fra gli altri requisiti che i proventi non superino i costi di diretta imputazione, eliminando a priori il problema di un nesso di strumentalità finanziaria fra l'attività marginale e le finalità dell'ente, posto che l'attività in questione al limite chiuderà in pareggio, non arrecando così alcun beneficio finanziario alla gestione generale dell'ente.

L'indagine in merito alla conformità di una prestazione di servizio alle finalità istituzionali del consorzio deve comunque essere effettuata caso per caso, facendo riferimento allo scopo istituzionale indicato nell'atto costitutivo del consorzio, o, in mancanza, alle finalità da questo perseguite desumibili attraverso l'attività principale effettivamente esercitata, unica, ai sensi dell'art. 73, comma 4 T.U.I.R. a realizzare essenzialmente le citate finalità (20). La stessa attività marginale, infatti, potrebbe essere intesa come conforme in un caso e non in un altro. Si pensi all'ipotesi di un consorzio verticale non commerciale che persegue esclusivamente la finalità di coordinamento delle fasi produttive delle consorziate. Se l'eccesso produttivo di un'impresa a monte non riesce ad essere smaltito da quelle a valle, l'attività marginale abituale di ricerca di mercato svolta dal consorzio (21) volta a consentire l'individuazione di potenziali clienti in grado di annullare l'eventuale surplus potrebbe essere sicuramente considerata conforme alle finalità istituzionali del consorzio, con la conseguenza che in presenza degli altri requisiti (assenza di specifica organizzazione e gestione "in pareggio") la stessa risulterebbe non imponibile ex art. 143 T.U.I.R.. Viceversa, se non ricorressero le condizioni di complementarietà e strumentalità rispetto al fine consorziale l'attività di studio e ricerca potrebbe risultare non conforme alle dette finalità.

(19) È bene rammentare che la locuzione "in conformità alle finalità istituzionali" viene utilizzata anche nell'art. 148 T.U.I.R. (ex art. 111) senza essere associata ad alcun requisito legato a criteri economici di gestione.

(20) Si rinvia per l'argomento al par. 4 del cap. II e alla dottrina ivi citata.

(21) Cfr. Ris. min., 24 ottobre 1992, n. 11/274, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, p. 135, con la quale è stata ricondotta nell'ambito applicativo dell'art. 108 (ora 143), comma 1 T.U.I.R., l'attività di studio e ricerca effettuata da un ente non commerciale per conto di privati se dalle delibere non fosse emerso che il corrispettivo eccedeva i costi di diretta imputazione.

2.3. L'assenza di una specifica organizzazione consorziale.

Anche con riferimento al terzo requisito richiesto dall'art. 143 T.U.I.R. le posizioni della dottrina non appaiono univoche ancorché in esse sia possibile individuare un minimo comune denominatore nell'affermata non coincidenza tra il concetto di "specificità organizzativa" e quello di "organizzazione in forma di impresa" di cui all'art. 55.

Secondo una certa dottrina la "specificità organizzativa" vi sarebbe ogni qualvolta nello svolgimento dell'attività si utilizza una distinta e separata organizzazione, ed indipendentemente dalla circostanza che tale organizzazione avvenga in "forma d'impresa" (22).

In tal modo all'"organizzazione in forma di impresa" si attribuisce un significato più stringente e restrittivo rispetto a quello di "specificità organizzativa".

Tale conclusione, per la citata dottrina, risulterebbe provata dal fatto che le due tipologie di organizzazione richieste dalle due norme, quella "specificità" dell'art. 143 T.U.I.R. e quella "in forma di impresa" di cui all'art. 55 T.U.I.R., non appaiono sovrapponibili. Infatti, nel caso di un ente non commerciale che presti (è da ritenere marginalmente) servizi a terzi, non rientranti nell'art. 2195 c.c., avvalendosi di un'organizzazione in forma specifica, pur facendo pagare agli utenti dei corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione, l'attività marginale risulterebbe da un lato, alla luce delle premesse accettate dalla stessa dottrina, non economica (nel senso che i "corrispettivi non eccedono i costi") e pertanto non commerciale (23), dall'altro, commerciale perché ex art. 143 risulta presente comunque una "specificità organizzativa" (intesa, per assurdo, come organizzazione specifica in forma di impresa).

Non essendo possibile che la medesima attività risulti per un verso commerciale e per un altro non commerciale l'Autore giunge a negare valore alla premessa, ritenendo perciò impossibile

(22) Cfr. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile: problematiche e possibili evoluzioni*, cit., p. 352.

(23) Si rammenta che, anche per l'Autore per aversi esercizio di impresa commerciale ai fini IRES è necessario che il soggetto eserciti un'attività economica nell'ambito delle attività indicate all'art. 55 T.U.I.R..

interpretare la locuzione "organizzazione specifica" di cui all'art. 143 T.U.I.R. come organizzazione specifica in forma di impresa.

Sulla base di tali impostazioni, diviene arduo risolvere anche il caso opposto, nel quale le stesse attività vengono rese dietro pagamento di corrispettivi che eccedono i costi di diretta imputazione, ma senza specifica organizzazione.

Anche in questa ipotesi l'attività sembrerebbe possedere connotazioni antifittizie: risulterebbe, da un lato, economica e commerciale perché resa dietro pagamento di corrispettivi che eccedono i costi di diretta imputazione (art. 143 T.U.I.R.) e, dall'altro, non economica perché non organizzata (art. 55 T.U.I.R.).

Come si è già avuto modo di approfondire nel cap. II, tuttavia, l'intero ragionamento testé riportato poggerebbe su una premessa inaccettabile, quella secondo cui l'organizzazione in forma di impresa presupporrebbe sempre l'economicità (24).

Se, per le ragioni già evidenziate, i due requisiti risultano invece autonomi fra loro e si riconduce correttamente l'organizzazione in forma di impresa al coordinamento dei diversi fattori produttivi (25), piuttosto che al criterio di gestione, nell'ultimo esempio riportato non si manifesta alcuna incongruenza. Affermare che

(24) Sul punto si rinvia al par. 7.1 del cap. II.

(25) In verità in dottrina sono state proposte varie teorie sulla nozione di organizzazione in forma d'impresa, che si sono comunque basate sul coordinamento o sulla combinazione dei fattori di produzione. Si ricordano quelle di FANTOZZI, *ult. op. cit.*, p. 105 e ss., dove l'Autore identifica l'organizzazione in forma d'impresa con la "combinazione di mezzi esternamente apparenti" ancorché per l'Autore l'organizzazione attenga all'esplicazione della prestazione lavorativa e non alla combinazione dei fattori produttivi (vedi anche VERRUCOLI, *Riforma tributaria ed evoluzione del concetto di impresa*, in *Riforma tributaria e diritto commerciale. Atti del Convegno di Macerata*, Milano, 1978, p. 86, che parla di "complessità organizzativa esteriorizzata, percepibile dai terzi"). POLANO, *op. cit.*, p. 71 e ss., preferisce definirla "coordinamento di fattori esterni all'opera personale del soggetto" collegati finalisticamente alla realizzazione del risultato, la cui esteriorizzazione è appunto l'azienda. L'organizzazione assume consistenza propria quando si oggettivizza "in una sorta di organismo capace di dar corso all'esercizio dell'attività in condizioni di autonomia funzionale". Viene pertanto ad esistere nel momento in cui viene superata, sotto il profilo qualitativo (come depotrebbe la previsione della locuzione "in forma d'impresa"), la soglia di autonomia funzionale. Convinto della persuasività di tale definizione anche GIOVANNINI, *op. cit.*, p. 444 e ss., ove altri riferimenti dottrinali e giurisprudenziali. Si segnala inoltre la posizione di TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, cit., p. 89 e ss., il quale ritiene che l'organizzazione diviene rilevante ai fini fiscali nel momento in cui oltrepassa sia sotto l'aspetto quantitativo, sia qualitativo, l'opera personale del titolare. Sul punto si veda anche FIUCCI, *ult. op. cit.*, p. 109 e INCIROSSO, *op. cit.*, p. 84 e ss.. Per altri riferimenti si rinvia al par. 7.1 del cap. II e, in particolare, alla nt. 111.

è inesistente una specifica organizzazione non significa anche, come vorrebbe tale dottrina (26), che sia assente una qualsivoglia forma di organizzazione.

Ragionando, invero, come tale dottrina, non vi sarebbe necessità di ricorrere all'art. 143 T.U.I.R. per affermare la non commercialità dell'attività diversa da quelle di cui all'art. 2195 c.c. resa senza una specifica organizzazione essendo sufficiente richiamare l'art. 55, comma 2 T.U.I.R. che esclude appunto da tale ambito le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. non organizzate in forma d'impresa (27).

Il caso esaminato può, in realtà, essere risolto coerentemente nel momento in cui si accetta che l'assenza di una specifica organizzazione richiesta dall'art. 143 T.U.I.R. non fa venir meno l'esistenza dell'organizzazione in forma di impresa: qualora le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 2195 c.c. risultino economiche, la presenza dei requisiti di conformità alle finalità istituzionali dell'ente e di non eccedenza dei corrispettivi sui costi di diretta imputazione renderanno le medesime, per effetto dell'agevolazione di cui all'art. 143 T.U.I.R. non commerciali.

Il requisito in oggetto presuppone — e non esclude, come si è appena dimostrato — l'organizzazione in forma di impresa, ancorché, per poter godere dell'agevolazione dell'art. 143 T.U.I.R., venga richiesto all'ente non commerciale che tale organizzazione si realizzi all'interno dell'organizzazione generale dell'ente, senza che ne venga costituita una *ad hoc*.

Si potrebbe obiettare che l'organizzazione generale dell'ente non potrebbe assumere la forma di impresa data la natura non commerciale dell'ente stesso e, pertanto, della sua attività principale. Tuttavia, la sussistenza del requisito in commento è legata non tanto all'equivalenza della tipologia di struttura organizzativa, quanto alla compenetrazione di rilevanti elementi dell'una (quella in forma di impresa) nell'altra (quella generale dell'ente priva della forma di impresa).

(26) GALLO, *op. cit.*, p. 348.

(27) Conforme FEDALE, *op. cit.*, p. 348, il quale sottolinea che l'art. 108 (ora 143) T.U.I.R. "trova applicazione solo relativamente ad attività altrimenti qualificabili come commerciali e pertanto, non rientrando nell'art. 2195 c.c., organizzate in forma d'imprese".

Si pensi al caso, già ipotizzato nel paragrafo 2.1, del consorzio non commerciale per la tutela del marchio, dotato di locali idonei utilizzati prevalentemente per l'attività istituzionale, che parallelamente e marginalmente organizza corsi di addestramento per il personale delle consorziate volti appunto a consentire un miglioramento della qualità della produzione (e pertanto conformi alle finalità istituzionali), e tale attività svolga dietro pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione. Se tali corsi venissero svolti servendosi della stessa sala, delle medesime attrezzature e dell'apporto umano dei consorziati o comunque anche di terzi impiegati nello svolgimento dell'attività di tutela del prodotto, elementi tutti coordinati in forma di impresa, l'attività risulterebbe priva di una specifica organizzazione e potrebbe beneficiare dell'agevolazione di cui all'art. 143 T.U.I.R.

Concludendo, dunque, coerentemente con l'interpretazione qui propugnata della norma in commento, secondo la quale la stessa postulerebbe comunque la sussistenza di una organizzazione in forma di impresa, si deve conseguentemente riconoscere che la "specificità" organizzazione significa qualcosa in più di semplice organizzazione in forma di impresa (28), ovvero un'organizzazione distinta e separata dall'organizzazione generale dell'ente che, se dotata della forma d'impresa, anche solo per le prestazioni di servizi in oggetto (anche in assenza delle altre condizioni di applicabilità dell'art. 143 T.U.I.R.) finirebbe col far ricadere tali prestazioni inevitabilmente nell'ambito dell'imponibilità.

2.4. La non eccedenza dei corrispettivi sui costi di diretta imputazione.

L'ultimo requisito richiesto dall'art. 143 T.U.I.R., è forse quello più facilmente riscontrabile nella gestione di un consorzio ente non commerciale (29). Invero, lo si è visto nel cap. III, la ge-

(28) Nel senso che l'attività di prestazione di servizi specificamente organizzata sia capace di una propria esistenza autonoma rispetto a quella propria dell'ente, "esprimendo in tal modo la sua potenziale diversificazione rispetto alle attività istituzionali dell'ente". Paoletti, *op. cit.*, p. 321; nello stesso senso anche GORALI, *La determinazione fiscale del reddito degli enti non commerciali senza contabilità separata*, in *Fin. loc.*, 1994, p. 1057.

(29) In merito al concetto di economicità e ai rapporti fra l'art. 55 T.U.I.R. e l'art.

stione delle attività consortili, anche marginali, può essere naturalmente improntata, per effetto della causa mutualistica, al pareggio di bilancio. Tuttavia, si è detto in apertura del capitolo, il requisito per cui i corrispettivi dei servizi prestati non devono eccedere i costi di diretta imputazione non deve essere sopravvalutato rispetto agli altri, in modo da escludere da tassazione pressoché tutte le attività marginali consortili solo perché gestite "in pareggio". Anzi, non solo gli altri tre requisiti, aventi pari dignità, sono molto limitati — tanto da poter anticipare la conclusione che forse l'agevolazione in commento meritava, dati i fini di utilità sociale perseguiti dalla maggior parte degli enti non commerciali (esclusi i consorzi non commerciali tra imprenditori), una maggiore portata applicativa —, ma lo stesso requisito in oggetto, presenta nella sua formulazione dei confini ben precisi.

È anzitutto evidente che poiché tale requisito serve, unitamente agli altri, per qualificare stabilmente come non commerciale un'attività mediante la verifica del criterio di gestione economica richiesto dalla norma, lo stesso non possa essere riferito all'entità dei proventi e dei costi effettivamente realizzati in ciascun esercizio. Diversamente la valutazione del carattere commerciale o meno dell'attività verrebbe a dipendere dal *quantum* dei servizi erogati, dalle condizioni contingenti della gestione e, di conseguenza, dalla casuale realizzazione di un risultato economico positivo.

A conferma di ciò valga la considerazione che, in caso contrario, la verifica della non eccedenza potrebbe essere effettuata solo a posteriori, ad esercizio chiuso e rendiconto predisposto, costituendo l'ente non commerciale, una volta verificato il contingente superamento dei limiti, ad assoggettarsi in ritardo agli obblighi contabili e agli altri obblighi formali.

È evidente, dunque, come la norma faccia riferimento al criterio programmatico di gestione del servizio, che non deve svolgersi secondo modalità tali da comportare, come naturale e prevedibile conseguenza, la costante realizzazione di utili (30). La norma pre-

143 T.U.I.R., soprattutto relativamente al requisito in oggetto, si è già detto nel cap. II, par. 7, al quale si rinvia.

(30) Conforme FEBALE, *op. cit.*, p. 349, il quale aggiunge che il confronto fra costi e corrispettivi potrà "essere desunto essenzialmente dalle previsioni nei bilanci preventivi, dalle delibere degli organi dell'ente o da altre forme di programmazione dell'attività

vede quindi che, per rimanere nell'ambito dell'agevolazione, venga adottato un metodo "economico" di gestione, ancorché idoneo a far ritrarre dall'attività solo quanto necessario a coprire i costi riferibili alla stessa, in modo che dalla prestazione del servizio non derivi il depauperamento del patrimonio dell'ente. La stessa non consente invece di perseguire un "margine lordo" di profitto.

La concreta verifica dell'oggettiva idoneità del metodo di gestione (programmato *ex ante*) a coprire solo i costi non è, tuttavia, agevole, anche se si segue l'indicazione di quella dottrina che suggerisce di basarsi sull'ammontare del corrispettivo verificando che esso non sia determinato in base alle regole di mercato, bensì in base ai costi del servizio (31). Invero, qualora l'ente ritenga, per un'attività di prestazione di servizi, di rientrare nell'ambito di applicazione dell'agevolazione in commento, non sarà tenuto ad adottare alcuna scrittura contabile dalla quale possa evincersi l'ammontare delle spese direttamente sostenute per l'erogazione del servizio da raffrontare con i corrispettivi praticati.

Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria, in assenza di delibere, bilanci preventivi, atti organizzativi e documenti giustificativi, la cui conservazione non risulterebbe obbligatoria per la normativa fiscale, si troverebbe in serie difficoltà nella ricostruzione del rapporto costi/ricavi necessario a stabilire l'applicabilità o meno della norma agevolativa.

Risulta anche difficile comprendere la "ratio" della norma laddove fa riferimento solo ai "costi di diretta imputazione".

Se la ragione dell'agevolazione va ricercata nell'opportunità di escludere dall'imposizione, in capo ad enti che non svolgano principalmente attività commerciali, attività marginali "economiche" che in presenza dei vari requisiti non risultino produttive di utili, appare incomprensibile l'esclusione non solo della copertura dei cosiddetti costi generali non industriali (che presentano un nesso di necessità solo con l'esistenza dell'ente), ma anche di quelli "di

e del loro rapporto con i corrispettivi praticati". Nello stesso senso, Ris. min., 24 ottobre 1992, n. 11/274, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, p. 135, con la quale la Direzione Generale delle imposte dirette ha ricondotto nell'ambito applicativo dell'art. 108 (ora 143), comma 1 T.U.I.R., l'attività di studio e ricerca effettuata da un ente non commerciale per conto di privati se dalle delibere non fosse emerso che il corrispettivo eccedeva le spese di specifica imputazione.

(31) Cfr. ANTONINI, *Considerazioni sull'imposizione degli enti pubblici non economici*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, p. 590.

imputazione indiretta", cioè di quei costi che, pur riferendosi alla prestazione, non sono ad essa attribuibili in modo diretto ed immediato, ma solo attraverso una ponderazione fondata su congetture (32). Forse il legislatore non ha inteso dare rilievo a componenti di costo che, non essendo direttamente imputabili al servizio, richiedono delle valutazioni in buona parte soggettive.

Tuttavia, appare contraddittoria la circostanza che la norma in un primo momento richieda l'assenza di una specifica organizzazione, e quindi l'assenza di una predisposizione di mezzi e di persone destinati esclusivamente allo svolgimento del servizio, e successivamente valorizzi, ai fini del confronto, i soli costi di diretta imputazione, che sono dati proprio dalle materie impiegate, dal personale utilizzato, dagli eventuali costi di affitto dei locali, ecc., riferibili direttamente allo stesso. Dal rispetto del requisito dell'assenza di una specifica organizzazione può, infatti, derivare che molti costi siano solo indirettamente imputabili all'attività, come può accadere per locali, personale, materiali destinati promiscuamente allo svolgimento del servizio e delle altre attività dell'ente, spese per energia comuni, ecc..

Infatti, la promiscuità dei costi non implica necessariamente che essi non possano essere direttamente misurati, con riferimento a determinati parametri fisici, senza la necessità di ricorrere alle cosiddette congetture. Per fornire un'interpretazione razionale della norma si dovrebbe dunque riconoscere che la diretta imputabilità possa essere intesa come diretta misurabilità (33) del costo stesso.

(32) Così SACCHETTO, *op. cit.*, p. 42. Proprio la circostanza che le spese generali dell'ente e i costi di indiretta imputazione sfuggono al confronto con i corrispettivi, dovrebbe suggerire di non inquadrare il criterio di gestione complementare a quello indicato dall'art. 143 T.U.I.R. come criterio informato alla produzione di nuova ricchezza e utilità, in quanto sotto il profilo strettamente economico i corrispettivi potrebbero superare i costi di diretta imputazione, ma non coprire quelli di indiretta imputazione, con la conseguenza di chiudere, anche sotto il profilo programmatico, la gestione in perdita: contra PRIMO, *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale*, cit., p. 889.

(33) Secondo FIDELLE, *op. cit.*, p. 349, l'assunzione del criterio della diretta imputazione risponderebbe invece, all'esigenza di non considerare deducibili nemmeno pro quota le spese relative all'apparato dell'ente. La dottrina economica (vedi per tutti SARTO, *Valutazioni di bilancio, aspetti economiche-aziendali e giuridici*, Torino, 1992, p. 23 e ss.; FERRERO, DEZZANI, PISONI e PUPPO, *Contabilità e bilancio d'esercizio*, I, Milano, 1985, p. 275 e ss.) disinge fra quantità oggettive e soggettive (quest'ultime suddivise in stime, verificabili, e congetture, non verificabili). È da ritenere, ad esempio, che la misurazione del numero di Kw/h impiegati — durante lo svolgimento del corso a paga-

2.5. Osservazioni conclusive sulla portata applicativa dell'art. 143 ai consorzi e suoi riflessi sul sistema IVA.

De iure condito, non si può che prendere atto della ristretta portata applicativa dell'agevolazione. Essa, se interpretata rigorosamente, (come si dovrebbe, senza lasciarsi andare ad interpretazioni sostanzialmente abrogative) risulta sottoposta a precisi limiti, primo fra tutti la condizione che la prestazione di servizi non rientri fra quelle di cui all'art. 2195 c.c., ciò che riduce di molto l'ambito di azione dell'agevolazione escludendo molte delle attività marginali svolte dagli enti non commerciali rientranti sotto il profilo oggettivo fra quelle elencate nella norma codicistica.

Probabilmente il suo frettoloso inserimento fra le norme degli enti non commerciali ha tradito quella che avrebbe dovuto essere la *ratio* della norma, volta, a detta di taluni, a temperare l'aberrante convinzione ministeriale "secondo la quale sarebbe sufficiente l'esistenza di un corrispettivo, ancorché commisurato al mero costo del servizio, per qualificare quale componente di reddito d'impresa un certo provento conseguito da un ente non commerciale" (34).

Tuttavia, come si è esposto al cap. II, forse il problema della rilevanza del criterio economico di gestione, a cui fa riferimento l'Autrice, non doveva essere risolto all'interno della normativa degli enti non commerciali, bensì nella nozione stessa di impresa fiscale, esplicitando ciò che, secondo parte della dottrina, è già implicito nella normativa, ovvero l'irrelevanza fiscale non solo delle attività erogative pure, ma anche di quelle che, pur essendo presentate dietro corrispettivo, non presentano i caratteri dell'economicità.

Ed è proprio in quest'ambito che il legislatore della riforma degli enti non commerciali avrebbe potuto intervenire, chiarendo i

mento da parte del consorzio per la qualità del prodotto — per l'illuminazione della sala, consentita, moltiplicato per il costo unitario fatturato, l'integrazione del requisito della diretta imputazione richiesto dall'art. 143. Viceversa, un criterio basato sul rapporto fra ore di utilizzo della sala per l'attività marginale e ore complessive di utilizzo, risulterebbe sicuramente "di indiretta imputazione" e pertanto non ammesso ai fini dell'agevolazione in commento. Certo che il criterio della diretta misurabilità, sotto il profilo probatorio, rimane comunque discutibile, posto che all'Amministrazione finanziaria rimane in ogni caso impedito, in assenza di documenti giustificativi e salvo stime, un controllo *ex post*.

(34) Così MONTE, *op. cit.*, p. 755.

nessi che sussistono in generale fra corresponsività, economicità e commercialità. Certo l'intervento non sarebbe stato semplice, posto che avrebbe rischiato di risultare inadatto a gestire una realtà sempre in movimento e soprattutto mutevole da caso a caso, tuttavia occorre prendere atto che nemmeno la riforma del 1997 ha posto mano alla materia lasciando ancora inespresi tali nessi.

Si può allora ipotizzare che la norma dell'art. 143 abbia voluto semplicemente agevolare le attività esterne marginali di enti che hanno, per definizione, oggetto esclusivo o principale non commerciale, operando in settori di utilità sociale. Agevolazione che, in uno con quelle di cui all'art. 148 T.U.I.R., riguardante le attività marginali interne (ovvero rivolte agli associati) svolte da particolari enti non commerciali (enti culturali, scientifici, religiosi, sindacali, sportivi, ecc.), avrebbe dovuto incidere sensibilmente sul regime fiscale degli enti non commerciali. Tuttavia, anche volendo inquadrare in tal senso la *ratio* della norma, la sua portata risulta incongrua per almeno due ragioni. In primo luogo, la norma trova applicazione nei confronti di tutti gli enti non commerciali e, pertanto, anche di quelli che perseguono finalità egoistiche degli associati, fra cui i consorzi enti non commerciali. In secondo luogo, i rigorosi limiti a cui è sottoposta la sua applicazione finiscono di fatto col restringere a pochi casi l'uso della medesima.

Tanti è che il legislatore è stato costretto ad emanare norme di agevolazione più incisive per alcuni enti non commerciali come le associazioni di volontariato, le associazioni senza scopo di lucro, e più recentemente, con la riforma di cui al D.Lgs. n. 460 del 1997, le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (35); norme agevolative che, in presenza di altri rigorosissimi limiti — dettati tuttavia per garantire che l'organizzazione non venga utilizzata per scopi elusivi e nel contempo per garantire il perseguimento delle finalità sociali — consentono la detassazione, totale o parziale, di attività anche appartenenti sotto il profilo oggettivo a quelle di cui all'art. 2195 c.c. (ad esempio, la produzione di beni), rese indipendentemente dalla presenza o meno di una specifica organizzazione, e, talvolta, legate alle finalità istituzionali anche da un semplice nesso di strumentalità finanziaria.

(35) Vedi nt. 3 del presente capitolo.