

possibile l'individuazione dell'impresa consorziata per conto della quale il consorzio ha operato, posto che in realtà ha operato per la collettività delle consorziate, con la conseguenza o che di tali obbligazioni ne risponde solo il consorzio con il proprio fondo o, al limite, tutti i consorziati pro quota.

In altre parole, le consorziate non sono responsabili nella misura dei vantaggi conseguiti attraverso il consorzio che ha operato per loro conto, in quanto tali vantaggi diretti sono assenti. L'unico criterio per ripartire eventualmente la responsabilità è in funzione della quota consorziata da ciascuna impresa sottoscritta, quota che, è pacifico, non corrisponde alla (e non misura la) possibilità di accedere ai servizi resi dal consorzio.

Non appaiono infatti scorrette quelle pronunce che hanno negato l'omologazione di società consortili nel cui statuto "nulla è stato detto circa il ruolo della ripartizione, con criteri mutualistici, fra i singoli consorziati dei vantaggi derivanti dall'attività sociale (consortile), mentre si è disciplinata la ripartizione degli utili in proporzione alle azioni possedute (il che, tra l'altro, svalorza la tesi dell'attribuibilità del termine "utili" anche ai vantaggi mutualistici da distribuire fra i soci, cioè i cosiddetti ristorni che la stessa dottrina richiamata dalle interessate giustamente svincola dalla proporzione con l'ammontare del capitale posseduto dai singoli soci per riallacciarli all'attività svolta dai singoli consorziati ed in proporzione di questa)" (133).

Orbene, anche a voler ritenere che tali consorzi siano comunque ammissibili (come deporrebbe la previsione di cui all'art. 6 della L. n. 80 del 1987 — sopravvissuta alle modifiche introdotte con il D.Lgs. 19 dicembre 1991, n. 406 — che ammette i consorzi alla partecipazione a gare e a trattative private per lavori pubblici, e confermerebbe una certa giurisprudenza (134)) appare difficile negare la produzione di un utile da parte degli stessi.

P. 117; ASCARELLI, *Teoria della concorrenza*, cit., p. 131; dopo la riforma Volpe Putzou, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 335; Mosco, *op. cit.*, p. 231 e ss.; in giurisprudenza, Corte Cass., 16 luglio 1979, n. 4130, in *Foro it.*, 1980, I, c. 1990; in particolare c. 1997.

(133) Così Trib. Milano, 12 maggio 1984, in *Giur. comm.*, 1985, II, p. 531.

(134) Trib. Milano, cit. in nota precedente, dove si afferma che "può senz'altro farsi ritenere nel concetto di fase l'assunzione di un complesso contratto di appalto e lo svolgimento delle attività successive".

Anche quando si volessero ripartire separatamente sulle consorziate i costi sopportati dal consorzio per l'esecuzione dell'appalto e i corrispettivi incassati provenienti dalla stazione appaltante, lo si potrebbe fare esclusivamente sulla base delle quote di partecipazione, essendo assenti parametri di ripartizione di natura mutualistica, legati cioè alla misura dei vantaggi diretti conseguiti dalle consorziate per il tramite del consorzio.

Sotto il profilo tributario, queste considerazioni confermano la circostanza che basare la neutralità fiscale del consorzio per l'assunzione e l'esecuzione degli appalti sulla natura mutualistica dello stesso o comunque sull'impossibilità per il medesimo di realizzare un utile, se può risultare corretto in genere per i consorzi che realizzano un "gestione di servizio" — e comunque, come si è visto, non pacifica —, non lo è nel caso specifico di questo tipo di consorzi, assai vicini come finalità e modo di operare alle forme classiche di gestione di attività economiche a scopo lucrativo.

Pertanto, sembra preferibile la via della tassazione del reddito in capo al consorzio, reddito che emergerà, nel conto economico, dalla contrapposizione dei costi sostenuti per la realizzazione dell'appalto e per il funzionamento del consorzio ai corrispettivi spettanti dalla stazione appaltante.

A tale soluzione si poteva in passato indubbiamente opporre, prima dell'entrata in vigore del Testo Unico, l'obiezione che i "dividendi" distribuiti dal consorzio, quale ente commerciale di cui alla lett. b) dell'art. 2 D.P.R. n. 598 del 1973 (ora art. 73, lett. b) T.U.I.R.) non avrebbero goduto del credito d'imposta, spettante invece ai percettori di dividendi societari (135), ciò che conduceva ad una doppia tassazione del reddito. Dal 1° gennaio 1988, il problema veniva superato, posto che l'art. 14 del previgente T.U.I.R. estendeva, rispetto alla L. n. 904 del 1977, l'applicazione del credito d'imposta anche agli utili distribuiti dagli enti commerciali di cui alla lett. b) dell'allora vigente art. 87 T.U.I.R., fra cui rientravano i consorzi per l'assunzione ed esecuzione di appalti pubblici.

(135) Sul punto PERONE, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 234 e ss.; DI STEFANO, *Associazioni, associazioni temporanee d'impresa, consorzi: aspetti fiscali*, cit., p. 526; ANELLO e CIONI, *Consorzi e società "a utere"*, cit., p. 1906 e ss.; PONTO, *La disciplina fiscale dell'attività consortile*, cit., p. 281; VINCIGUO, *Consorzi e associazioni: tendenze di imprese per l'esecuzione di opere pubbliche - profili fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, p. 91.

Con l'entrata in vigore del nuovo Testo Unico di cui al D.Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003, l'istituto del credito d'imposta è stato abolito eliminando così alla radice ogni questione anche con riferimento ai consorzi enti non commerciali (136).

Il non considerare fiscalmente neutro tale tipo di consorzio appare corretto sotto un altro profilo. Si è ritenuto, ad esempio, che l'opposta soluzione condurrebbe a violare il principio della

(136) Va notato, tuttavia, che il credito d'imposta era stato esteso solo ai soggetti di cui alla lett. b) dell'allora vigente art. 87 e non anche agli enti non commerciali ex lett. c), fra cui i consorzi enti non commerciali, i quali, però, potrebbero porre in essere una sia pur marginale attività d'impresa (con ciò divenendo esterne, ma non enti commerciali ai fini fiscali, dato il carattere marginale dell'attività d'impresa svolta: vedi sul punto, *retro* cap. 2). In dottrina SACCHETTO, *L'imposizione degli enti non commerciali nel T.U.*, *Circolare n. 2*, in *Corr. trib.*, 1989, p. 37, ha sostenuto che gli enti non commerciali non possono distribuire utili, "i quali rimangono e rimarranno — finché non consumati — nella disponibilità dell'ente non commerciale e non si trasferiranno in capo alle persone partecipanti all'ente". Tuttavia, è evidente che l'Autore nel riferirsi agli enti non commerciali aveva a mente gli enti del libro I del c.c., ovvero associazioni non riconosciute e fondazioni, enti che la dottrina (GALGANO, *Le società*, Bologna, 1990, p. 14 e 18; IDEM, *Le associazioni, le fondazioni, i comitati*, Padova, 1987, p. 50; RACUSA, *Atipicità e disciplina delle associazioni non riconosciute*, Padova, 1992, p. 32) distingue appunto dalle società ed organizzazioni del libro V, per la presenza di un divieto di distribuzione dell'utile, che potrà sì essere prodotto (non si tratta di un divieto di lucro oggettivo) ma non distribuito agli associati (divieto di lucro soggettivo); quello che in altre parole l'esperienza nordamericana ha definito "non distribution constraint" tipico delle "non profit organizations" (per i profili di diritto comparato si rinvia a PONSANELLI, *Le non profit organizations*, Milano, 1985, p. 15 e ss. e 135 e ss.). Il caso dei consorzi, che non perseguono, anche se interni, finalità ideali degli associati, bensì economiche, induce a ritenere che le considerazioni suesposte circa l'impossibilità di distribuzione di utili, a giustificazione dell'inesistenza del credito d'imposta a favore degli appartenenti ad enti non commerciali, debbano essere circoscritte alle associazioni e fondazioni. Per i consorzi i riferimenti unitariamente e, pertanto, sia per quelli commerciali che per quelli non commerciali, dimodoché se la compatibilità dello scopo di lucro con quello mutualistico (si rammenta che, se l'utile viene prodotto, proprio grazie a tale compatibilità dovrebbe essere annunziata la distribuzione) risultasse possibile (vedi, per le varie posizioni, quanto detto al par. 1 del presente capitolo) si dovrebbe ritenere incongrua per il passato l'esclusione dal beneficio del credito d'imposta per gli aderenti a consorzi non commerciali che abbiano posto in essere marginali attività imprenditoriali dalle quali fosse emerso un utile distribuibile. Quand'anche si ritenesse poi che l'utile non possa essere distribuito, nulla impedirebbe che lo stesso pervenga comunque ai soci in sede di liquidazione (per la necessità di una fase di liquidazione del consorzio esterno cfr. VOLPE PUTZOLI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 424; ROSSIGNOLI, *op. cit.*, p. 439; VOLPE, *op. cit.*, p. 167 e ss.), senza che gli stessi possano comunque godere per il passato del credito d'imposta. Peraltro, prima della recente riforma del T.U.I.R. la modifica del meccanismo del credito d'imposta ad opera del D.Lgs. n. 467 del 1997 non aveva apportato sotto il profilo che ci occupa alcuna variazione di rilievo. Si rinvia alla nt. 7 del cap. II.

spendenza del nome dato che "il problema di fondo è costituito dall'esistenza o meno di un rapporto di mandato con rappresentanza. Se manca questo rapporto tra imprese consorziate e consorzio è difficile poter pensare che ai fini fiscali l'attività svolta dal consorzio sia attribuibile alle imprese e non invece al consorzio stesso" (137).

In primo luogo, preme sottolineare che se nel caso del consorzio per la sola assunzione dell'appalto eseguito dalle consorziate (138) era corretto associare al mandato (senza rappresentanza) il vincolo consortile, in quanto il compito del consorzio consisteva proprio nel concludere in nome proprio e per conto delle consorziate un negozio giuridico (l'appalto), nel caso del consorzio che assume ed esegue i lavori, il riferimento all'istituto del mandato appare improprio ed in ogni caso limitante posto che, come unanimemente ritenuto, il mandatario, sia nel mandato con, sia in quello senza rappresentanza, è chiamato a compiere, per conto del mandante, una attività giuridica (139), con la conseguenza che se al semplice compimento del negozio si aggiunge l'esecuzione dei lavori, il consorzio si trova a svolgere in prima persona una vera e propria "attività" sia giuridica che materiale (140), svincolata, nelle scelte e nelle modalità di esecuzione, dalle imprese consorziate.

(137) Così PERRONE, *Consorzi e società consortili nel diritto tributario*, cit., p. 238.

(138) Vedi i paragrafi precedenti.

(139) In dottrina è assolutamente maggioritaria la tesi secondo la quale la locuzione "atti giuridici" usata dal legislatore all'art. 1703 c.c. in sostituzione del termine "affari" usato nei codici previgenti (art. 1737 c.c. del 1865 e 349, 380 cod. comm.) dimostra che possono formare oggetto di mandato solo atti giuridici e non meri fatti: in tal senso LUMINOSO, *op. cit.*, p. 118; MINERVINI, *Il mandato, la commissione, la spedizione, in Trattato Vassalli*, VIII, Torino, 1957, p. 6 e ss.; CARNEVALI, voce *Mandato (diritto civile)*, in *Enc. giur.*, 1990, p. 1 e 3; SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, cit., p. 274; DOMINÈDÒ, voce *Mandato (diritto civile)*, in *Noviss. dig. it.*, X, Torino, 1964, p. 118; GRAZIADEI, voce *Mandato*, in *Dig. it.*, sez. civ., IX, p. 157. Nello stesso senso Corte Cass., 18 gennaio 1982, n. 324, in *Rep. Foro it.*, 1982, voce *Mandato*, n. 2, c. 1965; Corte Cass., 3 febbraio 1978, n. 501, in *Rep. Foro it.*, 1978, voce *Mandato*, n. 10, c. 1714; Corte Cass., 11 dicembre 1974, n. 4215, in *Rep. Foro it.*, voce *Mandato*, n. 4, c. 1469. L'esecuzione di meri atti materiali va collocata fuori dal mandato, salvo che tali atti siano strumentali o accessori rispetto a quelli giuridici oggetto del mandato: così LUMINOSO, *op. cit.*, p. 123; MINERVINI, *op. cit.*, p. 43. È evidente come soprattutto nella fattispecie considerata del consorzio per l'assunzione e l'esecuzione dell'appalto, la fase di esecuzione materiale precinda dal mandato, non essendo certo strumentale al compimento dell'atto giuridico (il contratto di appalto).

(140) Interessante, in tal senso, la distinzione fra mandato e locazione d'opera o

La considerazione, all'apparenza formalistica (141), suggerisce sul piano tributario un parallelo con l'ipotesi di gestione senza rappresentanza di un patrimonio.

Si è già trattato nei paragrafi precedenti dell'ipotesi del fondo la cui gestione viene affidata ad un'impresa assicurativa. Con riferimento a questa ipotesi, in presenza del dubbio sulla diretta imputabilità o meno degli effetti dell'investimento in capo al mandante — dubbi comunque registrati anche dalla più attenta giurisprudenza civilistica favorevole (142) — si è preferito (143) analizzare i riflessi fiscali del modo di operare del mandatario senza rappresentanza (ovvero l'impresa di assicurazioni). In particolare, si è affermato che tali dubbi diventano più forti — e spingono verso la non imputabilità degli effetti al mandante — nel caso di “gestione non di singole somme, bensì di un patrimonio e la gestione avvenga senza richiedere volta per volta l'espresso e preventivo consenso del mandante e solo previo un successivo e periodico rendiconto del proprio operato discrezionale”.

La discrezionalità dell'agire del mandatario (144) senza rappresentanza implicherebbe in capo allo stesso la titolarità del diritto di disposizione dei beni acquistati per conto del mandante e, correlativamente, in capo a quest'ultimo, a fronte del potere discrezionale del mandatario, un semplice diritto di credito.

Come è facile arguire nel caso riportato, oggetto della disquisizione è la titolarità giuridica dei beni o titoli sui quali la compagnia assicurativa ha effettuato gli investimenti oggetto del mandato.

Nel caso che ci occupa, invece, nessun problema di titolarità interviene, posto che il consorzio non ha per oggetto la compravendita dei beni, ma la prestazione di un servizio, quale è appunto

fra mandato ed appalto. In entrambi i casi (locazione d'opera ed appalto) il contratto ha per oggetto il compimento non di una attività giuridica, bensì di una attività tecnica, materiale o intellettuale. Per i primi vedi Corte Cass., 8 giugno 1954, n. 1908, in *Rep. Foro it.*, 1954, voce Mandato, n. 13, c. 1651, per i secondi Corte Cass., 12 settembre 1961, n. 2022, in *Boz. trib.*, 1961, p. 1901 e Corte Cass., 24 ottobre 1956, n. 3878, in *Foro it.*, 1957, I, c. 807.

(141) Perché potrebbe suggerire l'idea dell'inapplicabilità della normativa sul mandato al caso in oggetto.

(142) Vedi par. 5, nt. 93 del presente capitolo.

(143) Cfr. GALLO, *Gestione di fondi pensione da parte di imprese assicuratrici*.

profili fiscali, cit., p. 1032.

(144) Sul punto cfr. LAMINGO, *op. cit.*, p. 129 e ss.

l'appalto, ed è quindi importante non tanto provare che la gestione senza rappresentanza implica il trasferimento automatico della proprietà di alcunché, quanto che la medesima comporti o meno l'imputazione automatica degli effetti dell'attività del consorzio alle consorziate.

Tuttavia, assume notevole importanza aver posto l'accento sul modo di gestione dell'attività, a prescindere dall'oggetto della stessa. Invero, la discrezionalità dell'agire del mandatario, chiamato a concludere, non tanto una o più isolate operazioni di acquisto o vendita di titoli, quanto una complessa attività di gestione di un patrimonio — attività svincolata da precise istruzioni dei mandanti e reiterata nel tempo senza obbligo di rendiconto per ciascuna operazione — suggerisce l'idea che, quando il mandato si innesta nell'ambito di un'attività più complessa (anche materiale) sulla quale i mandanti hanno scarsa, se non inesistente, possibilità di direzione e controllo, i mandati siano gli unici destinatari degli effetti giuridici dei contratti stipulati in loro nome.

I consorzi per l'assunzione ed esecuzione degli appalti, lo si è posto come dato esogeno, dirigono, organizzano ed eseguono, attraverso i propri organi, in autonomia, i lavori connessi all'esecuzione del contratto di appalto stipulato, a differenza dei consorzi per la sola assunzione degli appalti, dove, a parte l'assegnazione dei lavori, questi vengono organizzati, diretti ed eseguiti autonomamente dalle singole consorziate senza che il consorzio svolga alcuna attività diversa da quella di natura giuridica consistente nella conclusione del contratto.

D'altro canto, sotto il profilo tributario, diverrebbe difficile ipotizzare, in caso contrario, come e a quale delle imprese consorziate imputare gli effetti del contratto. Qui le conclusioni raggiunte si sposano bene con (e trovano conferma in) quanto detto più sopra circa l'impossibilità di rinvenire nello schema consorzile in oggetto un criterio di divisione dei vantaggi di natura mutualistica diverso dalla ripartizione degli utili.

Infine, le conclusioni raggiunte divengono inoppugnabili se osservate attraverso la lente del presupposto d'imposta, ovvero attraverso l'elemento di congiunzione fra il soggetto e l'oggetto del tributo diretto: il cosiddetto “possesso di redditi”. Se, come si è avuto modo di dimostrare nei precedenti paragrafi, possessore è colui che è in grado di “contribuire, mediante una propria manifestazione di volontà, all'esistenza materiale o giuridica del red-

dito" (145), il possesso tende a coincidere con il possesso della fonte, pur assumendo significati diversi a seconda della categoria di reddito (146): per i redditi fondiari e di capitale significherebbe possesso dell'immobile (147) o del capitale investito, nei redditi di lavoro disponibilità delle energie lavorative, nei redditi d'impresa possesso dello "status" d'imprenditore.

Tale *status* è inevitabilmente connesso allo svolgimento dell'attività imprenditoriale e non al possesso dell'azienda o comunque dei beni necessari allo svolgimento dell'attività.

In tutte queste ipotesi la relazione del soggetto con la fonte produttiva deve essere diretta, immediata e priva di interposizione reale di altri soggetti. "Nel momento in cui si verifica questa interposizione, si spezza il particolare legame tra soggetto e fonte: il soggetto non è più possessore (in senso fiscale) del reddito anche se materialmente ne può godere e disporre" (148).

Applicando dunque queste considerazioni, già oggetto di approfondimento al par. 2.1, al caso del consorzio in oggetto, risulta evidente come lo stesso, sicuramente imprenditore sia civilisticamente che fiscalmente (149), si interpone realmente ai consorziati, del pari imprenditori (150), in quanto svolge direttamente l'appalto assunto, con la conseguenza di divenire esso stesso possessore del reddito.

In conclusione, dunque, sotto il profilo dei tributi diretti si può affermare che l'impossibilità, da un lato, di rinvenire nel consorzio di specie uno strumento neutro che attraverso la distribuzione di vantaggi secondo meccanismi propri della mutualità consente l'imputazione dei lavori o delle relative responsabilità alle imprese consorziate e, dall'altro, l'idea che nella gestione senza

(145) Così TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, p. 57; conforme Tosi, *La nozione di reddito*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO, Torino, 1994, p. 46. Per ulteriori riferimenti sul tema si rinvia al par. 2.1 del presente capitolo.

(146) Così Tosi, *op. cit.*, loc. cit.

(147) Mi sia permesso richiamare INTERDONATO, *I redditi fondiari*, cit., p. 173 e ss.

(148) Così Tosi, *ult. op. cit.*, p. 47.

(149) Vedi par. 1 e 5 del cap. I.

(150) Se non lo fossero non vi sarebbe nemmeno consorzio ai sensi dell'art. 2602 c.c., cfr. VOLPE PUTZOLU, *Consorzi tra imprenditori*, cit., p. 2; MARASÀ, *Consorzi e società consorziate*, cit., p. 28; BORGIOIOLI, *op. cit.*, p. 224; FRANCESCHELLI, *op. cit.*, p. 49; *contra* vedi GUGLIELMETTI, *Consorzi industriali*, cit., p. 272.

rappresentanza, qualora il mandato si innesti in una attività più complessa e discrezionale, gli effetti dei contratti stipulati in nome proprio dal mandatario e dell'attività svolta si riflettono primariamente sullo stesso, dovrebbero indurre a ritenere corretta per tali consorzi la tesi che ritiene che l'utile debba necessariamente prodursi ed essere tassato in capo al consorzio, vero e proprio "possessore" in senso fiscale del reddito.

Peraltro, si ribadisce, tale soluzione era assolutamente neutra sotto il profilo tributario anche prima dell'abolizione del credito d'imposta, posto che, già con l'entrata in vigore del T.U.I.R., gli utili erogati da enti commerciali, al pari dei dividendi societari, erano stati ammessi a godere del credito d'imposta (151).

6.1. (segue) e nell'IVA.

Quanto prospettato parrebbe a prima vista coerente con il regime fiscale IVA a cui, secondo alcuni, dovrebbero essere sottoposti tali consorzi. Invero, in campo IVA, i problemi, come si è visto per i consorzi per l'assunzione dell'appalto, sembrerebbero minori, posto che ai sensi dell'art. 3, comma 3 del D.P.R. n. 633 del 1972 "le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario".

Per ragioni pratiche (152), connesse alla corretta applicazione del meccanismo di determinazione d'imposta, il legislatore tributario ha evitato ogni possibile dubbio — che nel caso di specie sarebbe stato ben più che legittimo — ed ha statuito che il mandato senza rappresentanza assuma in proprio ai fini IVA tutti gli obblighi inerenti le prestazioni rese o ricevute per conto del mandante, il quale sarà tenuto a sua volta ad analoghi obblighi nel rapporto con il mandatario, in quella che viene considerata una nuova prestazione imponibile IVA.

Poiché nel consorzio per l'assunzione e l'esecuzione di appalti pubblici il mandato si innesta nell'ambito di una attività più complessa, a fortiori, dovrebbero valere le conclusioni raggiunte nei

(151) Sull'abolizione del meccanismo del credito d'imposta ad opera della riforma del T.U.I.R. attuata dal D.Lgs. n. 344 del 2003 si rinvia alla nt. 7 del cap. II e alla nt. 136 del presente cap.

(152) Tali motivazioni sono state già oggetto di analisi al par. 5.1 del presente capitolo, a cui si rinvia (soprattutto alle nt. 102, 103 e 105 per la dottrina ivi citata).

paragrafi precedenti con riferimento ai consorzi per la sola assunzione del contratto di appalto.

Il consorzio, pertanto, si troverebbe a ricevere le fatture di acquisto di beni e servizi per l'esecuzione dell'appalto, che dovrebbe contabilizzare nei propri registri IVA, e dovrebbe poi emettere fatture alla stazione appaltante per gli stadi di avanzamento dei lavori. Tuttavia, poiché gli acquisti per l'esecuzione dell'appalto rientrerebbero negli acquisti di beni o di servizi in nome proprio e per conto delle consociate, ai sensi, rispettivamente, dell'art. 2, comma 2, n. 3 (153) e del citato art. 3, comma 3 del decreto IVA, il consorzio sarebbe tenuto a rifatturare alle imprese consorziate tali acquisti (154). Allo stesso modo le imprese consorziate dovrebbero rifatturare, per il citato art. 3, comma 3, in proporzione alla quota sottoscritta (d'altro canto, a meno di una diversa previsione statutaria, criteri diversi non se ne possono trovare, dato il funzionamento autonomo del consorzio) i corrispettivi già fatturati dal consorzio alla stazione appaltante (155).

Tuttavia, il caso prospettato non sembra rientrare, alla luce di quanto detto più sopra, nell'ambito della portata delle norme IVA appena citate. Invero, mentre nel consorzio per la sola assunzione dell'appalto è possibile affermare che il consorzio agisce in nome proprio ma per conto delle singole imprese consorziate, che dopo l'assegnazione dei lavori vengono precisamente individuate, nel caso di specie il consorzio agisce indistintamente per conto di tutte le imprese consorziate, di talché, si è detto, non è possibile individuare criteri di ripartizione dei vantaggi mutualistici diversi dalla ripartizione per quote di partecipazione. In realtà, il consorzio agisce in nome proprio e per conto della collettività delle imprese consorziate, ciò che equivarrebbe a dire in nome proprio e

(153) "Costituiscono inoltre cessioni di beni (...) 3) i passaggi (...) di beni acquistati in esecuzione di contratti di commissione".

(154) E non come i consorzi per la sola assunzione degli appalti, eventualmente le sole spese generali di funzionamento dell'ufficio consortile.

(155) Così da ultimo la Ris. min., 29 novembre 1988, n. 550253, in *Il Fisco*, 1989, p. 233, dove, contrariamente alla precedente Ris. min., 4 agosto 1987, n. 460437, in *Il Fisco*, 1987, p. 6813, è stata ritenuta corretta la rifatturazione dalle imprese consorziate al consorzio della parte dei corrispettivi di loro spettanza e, viceversa, dal consorzio alle consorziate, dei costi sopportati dal primo, come del resto auspicava la stessa dottrina: PENONE, *Consorzi e società consorziate nel diritto tributario*, cit., p. 453; CAPOLIBO, *Consorzi e società consorziate, una pronuncia che non convince*, in *Il Fisco*, 1987, p. 7156 e ss.

per conto proprio, riassumendo, il consorzio, in questo caso — e non come si è visto nella normalità dei casi — la pluralità indistinta delle imprese socie.

D'altro canto, nella prassi ministeriale (156) che ha suggerito questa strada il meccanismo statutario ivi contemplato prevede espressamente la ripartizione dei costi e ricavi consortili "in proporzione alle quote di partecipazione". Orbene, se la differenza fra tali componenti positivi e negativi non è un utile in senso tecnico, non si comprende cosa lo dovrebbe essere. Se tale risultato economico viene ripartito fra i consorzianti in misura corrispondente alla loro partecipazione al capitale (*rectius*, fondo consortile), non si vede nuovamente la differenza fra tale meccanismo e la ripartizione dell'utile prodotto da una società di capitalisti.

Trincerarsi dietro l'inquadramento formale del vincolo consortile come mandato significa ritenere che quando una società di capitalisti esegue un lavoro lo fa in virtù di un mandato collettivo dei soci.

L'insostenibilità dell'assunto non richiede ulteriori commenti. In verità, bisogna ammettere che nel caso di specie il riferimento al mandato senza rappresentanza è inconferente, ciò che impedisce l'applicazione, a differenza dei consorzi per la sola assunzione degli appalti, del citato art. 3, comma 3 del decreto IVA.

La conclusione appena raggiunta è suffragata da un'ulteriore considerazione sicuramente determinante per il corretto inquadramento del problema.

L'art. 3, comma 3, del decreto IVA, infatti, deve essere letto in uno con l'art. 13, comma 2, lett. b) dello stesso decreto, laddove si prevede che la base imponibile, nel caso delle prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza è costituita, nel rapporto fra mandante e mandatario, dal prezzo della fornitura del servizio, pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione (157).

Da questa notazione emerge che la fattispecie oggetto dell'art. 3, comma 3, citato, è quella di un soggetto (mandatario) chiamato

(156) Vedi nt. precedente.

(157) E, per le prestazioni ricevute, dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario aumentato della provvigione.

a stipulare con un terzo, in nome proprio e per conto di un'altro soggetto (mandante), un contratto per la fornitura di un servizio, che non verrà poi reso effettivamente dallo stesso, bensì dal mandante, che ne sopporterà tutti i costi relativi, ivi compresa la provvigione del mandatario senza rappresentanza. Emerge quindi una certa imprecisione terminologica nella formulazione dell'art. 3, laddove si fa riferimento alle "prestazioni di servizi rese dai mandati senza rappresentanza": in realtà quest'ultimi non rendono alcuna prestazione, ma assumono l'impegno contrattualmente ed in prima persona all'erogazione del servizio, che verrà reso dal mandante, il quale, lo si ribadisce, riconoscerà una provvigione al mandatario. Tale provvigione, invece di essere oggetto di apposita fatturazione, emergerà in capo al mandatario dalla differenza fra l'imponibile della fattura emessa nei confronti del terzo, e l'imponibile allo stesso fatturato, in applicazione dell'art. 3, dal mandante.

Se quanto affermato è vero, nel caso del consorzio per l'assunzione ed esecuzione dell'appalto, appare evidente l'inapplicabilità del citato art. 3, comma 3.

Invero, la prestazione di servizi oggetto del contratto di appalto, a differenza dei consorzi per la sola assunzione del contratto, viene resa dal consorzio, ovvero dal soggetto definito (erroneamente) dalla citata prassi amministrativa come mandatario senza rappresentanza, e non dalle consorziate, quali mandanti.

Ciò spiega, dunque, come sia illegittima la prassi, suggerita anche dalle citate risoluzioni ministeriali, della rifatturazione alle consorziate dei costi sopportati dal consorzio per l'esecuzione dell'appalto, e della fatturazione delle consorziate al consorzio dei corrispettivi dallo stesso fatturati alla stazione appaltante.

In verità, la spiegazione dell'inapplicabilità dell'art. 3, comma 3, del decreto IVA risiede nella circostanza che non si è in presenza di un mandatario senza rappresentanza, ma di un autonomo soggetto d'imposta che svolge discrezionalmente una attività da cui emergerà un utile, la cui distribuzione è evidentemente esclusa dall'ambito di imponibilità ai fini IVA. E ciò appare coerente con l'essenza stessa dell'istituto del mandato, che come si è già ricordato, consiste nel contratto con cui una parte affida ad un'altra il compimento di atti giuridici, e non lo svolgimento di un'attività materiale (non strumentale o accessoria al compimento di atti giuridici): il mandatario a cui fa riferimento l'art. 3, infatti, si impe-

gna a rendere un servizio, ma lo fa per conto del mandante, che poi di fatto lo eseguirà sopportando i relativi costi (158). Nel caso del consorzio per l'assunzione ed esecuzione degli appalti accade invece esattamente l'opposto, con la conseguenza che le conclusioni raggiunte per i tributi diretti appaiono perfettamente in linea ed applicabili a tale tipologia di consorzio anche nell'IVA.

In conclusione, il consorzio dovrà emettere le fatture alla stazione appaltante, e ricevere dai fornitori le fatture relative ai beni e servizi necessari per l'esecuzione dei lavori. Gli eventuali trasferimenti di corrispettivi dal consorzio alle consorziate e l'eventuale rimborso al consorzio dei relativi costi per l'esecuzione dei lavori — se ammissibili —, non dovranno essere letti come effetto di un inesistente intento mutualistico perseguito dal consorzio, quanto, eventualmente, come ritrasferimento dell'utile prodotto dal consorzio alle consorziate, ancorché scisso nelle sue componenti positive e negative.

(158) D'altro canto, nei consorzi per la sola assunzione dell'appalto, la rifatturazione dei costi trova la sua ragione d'essere nella circostanza che i costi sostenuti sono strettamente connessi all'esecuzione del mandato (art. 1719 c.c.) Per determinare esattamente il corrispettivo che rimane in capo a tale consorzio per compensare gli irrisori costi strettamente connessi appunto al mandato, le imprese fatturano al consorzio i lavori eseguiti in base appunto all'entità degli stessi in rapporto al corrispettivo dell'appalto (e non in base alla quota di partecipazione), mentre il consorzio fattura alle imprese tali costi in analogia proporzionale (salvo diversi criteri statutari). Il che sarebbe equivalente ad una rifatturazione dalle consorziate al consorzio dei corrispettivi relativi ai lavori eseguiti decurtati già alla fonte delle quote dei costi consorziali generali di spettanza di ciascun consorzio. Nell'ipotesi del consorzio che esegue direttamente l'appalto, invece, se si segue per ipotesi la tesi che vede nello stesso un mandatario senza rappresentanza, la rifatturazione finirebbe col riguardare anche i costi per lo svolgimento dei lavori, che non sono strettamente inerenti al compimento dell'atto giuridico (ovvero dell'ipotetico mandato), bensì all'esecuzione dello stesso. In ogni caso, quand'anche si volesse ritenere che tali costi siano inerenti al mandato, mentre nell'ipotesi in cui il consorzio si serve di prestatori di servizi esterni, si potrebbe comunque ritenere nell'ipotesi di cui all'art. 3, comma 3 del decreto IVA, in quanto "prestazioni ricevute da mandatari senza rappresentanza" (in questo caso, secondo l'impostazione seguita, il consorzio), nel caso di acquisto da parte del consorzio di beni utilizzati per l'esecuzione dell'appalto, sarebbe difficilmente applicabile la norma di cui al citato art. 2, comma 2, n. 3, laddove si considerano le cessioni di beni "passaggi dal commissionario al committente di beni acquistati in esecuzione di contratti di commissione". Infatti, nessun passaggio fra il consorzio e le consorziate avviene, dato che il bene viene incorporato dal consorzio nell'opera eseguita. È evidente, dunque, che la premessa del mandato non regge nemmeno dal punto di vista pratico, creandosi un'inspiegabile diversità di imputazione degli effetti fra acquisti di beni i cui effetti rimarrebbero in capo al consorzio, e acquisti di servizi, i cui effetti rimarrebbero invece in capo alle consorziate.

7. I consorzi per il procacciamento d'affari e per la vendita.

Si è preferito esaminare prima il caso dei consorzi per l'assunzione ed esecuzione dei contratti di appalto, in quanto nelle soluzioni offerte ai problemi posti con riferimento agli stessi è possibile rinvenire alcuni degli elementi necessari per risolvere le questioni attinenti al regime tributario dei consorzi per il procacciamento d'affari, la vendita e l'esportazione.

In verità, tali organizzazioni assumono nella pratica modelli statutari e schemi operativi assai vari, e ciò in ragione della circostanza che ogni prodotto presenta esigenze di mercato diverse. In taluni casi le politiche di marketing richiedono ingenti investimenti promozionali e pubblicitari, in altri, consistenti reti di vendita, i cui costi, spesso, la singola impresa non è in grado di sopportare, o non ha convenienza a farlo. Per alcuni prodotti v'è invece la necessità di limitare verso il basso il prezzo di vendita per non avere ricadute sul profitto in termini di rapporto domanda-offerta: in altre parole, diviene importante contingente l'offerta per evitare ripercussioni negative sui prezzi di vendita a causa della scarsità della domanda.

Le esigenze suesposte, principalmente suddivise nelle due grandi categorie delle "finalità anticoncorrenziali" e delle "finalità di collaborazione e coordinamento interaziendale", spingono pertanto, nelle loro varie sfumature (e, talvolta, intersezioni), alla costituzione di consorzi "di vendita", nei quali quindi oggetto della "fase" delle imprese consorziate è il processo finale di collocazione del prodotto sul mercato.

8. I consorzi "agenti".

Qualora l'atto costitutivo del consorzio individui precisamente, all'interno dell'oggetto consortile, i compiti affidati al consorzio e le modalità di svolgimento degli stessi, diviene più agevole individuare il corretto regime fiscale applicabile all'attività consortile svolta "per conto" delle consorziate.

Si potrà prospettare, ad esempio, il caso del consorzio incaricato di procacciare affari per conto delle imprese consorziate. In tale ipotesi al consorzio verrebbe affidata una "fase" ben individuata consistente nello svolgimento di un'attività diretta a procurare o quanto meno a conservare i clienti alle consorziate. Il con-

sozio si asterebbe quindi dal concludere i contratti, che verrebbero chiusi direttamente dalle consorziate, limitandosi a raccogliere le cosiddette "commesse".

Il vantaggio economico derivante dalla costituzione di un consorzio di tal fatta starebbe nel beneficio ottenuto da ciascuna impresa connesso all'utilizzo delle economie di scala relative agli ingenti costi connessi alla penetrazione del mercato attraverso politiche di marketing, e nel risparmio connesso alla provvigione, legata all'ammontare delle "commesse" procacciate, spettante agli agenti delle consorziate chiamati a svolgere servizio analogo al consorzio, ma separatamente per ciascuna impresa.

Non v'è dubbio che in tale ipotesi il consorzio operi come "agente" delle consorziate sulla base, non tanto di contratti stipulati con ciascuna di esse, ma dello stesso atto costitutivo che ne delimita il campo d'azione, i poteri ed i diritti spettanti al medesimo.

Poiché il consorzio non conclude i contratti di vendita, ma ne promuove solo la conclusione, è evidente che il consorzio agisce nella veste di ausiliario delle imprese consorziate, e che non assume alcun obbligo diretto nei confronti dei clienti.

Un consorzio di tal fatta, presenta normalmente una struttura di bilancio assai snella, ed in pareggio. I costi sopportati per lo svolgimento del servizio consortile vengono rifatturati ai consorziati in proporzione ai rispettivi volumi di vendita procacciati. Se addirittura è prevista statutariamente, o è comunque riconosciuta al consorzio la provvigione — se del caso in misura tale da coprire i costi di gestione — la stessa costituirà base imponibile ai fini IVA e componente positivo del reddito d'impresa per le imposte dirette.

9. I consorzi "commissionari", i consorzi "mandatari con rappresentanza" e i consorzi di vendita.

Diverso è il caso dei consorzi che statutariamente assumono il compito (o meglio la "fase") consistente nella vendita dei prodotti delle consorziate. Tale compito potrà essere svolto dal consorzio o come vera e propria impresa commerciale, o in qualità di ausiliario dell'imprenditore (159). Nel qual caso esso potrà agire come mandatario con rappresentanza alla vendita o come commissionario.

(159) Le imprese hanno da sempre dovuto affrontare il problema della scelta, in termini di opportunità economica, fra il mantenere la fase della vendita interamente

Nor: sempre l'atto costitutivo è chiaro nell'individuare i precisi organi consortili, e le modalità di fatto seguite nello svolgimento dell'attività, possono nei casi dubbi aiutare ad individuare precisamente il ruolo svolto dal consorzio.

Qualora, l'atto costitutivo preveda che il consorzio si occupi della vendita dei prodotti delle consorziate quale commissionario, ai fini IVA, si è visto nei paragrafi precedenti, il consorzio, pur agendo in qualità di intermediario del commercio, è tenuto ex art. 2 D.P.R. n. 633 del 1972 ad emettere fattura al terzo acquirente. A sua volta, avvenuta la vendita, l'impresa committente è tenuta a

presso la propria struttura sopportando alti costi di personale e il rischio dell'inveridicità o affidare la fase di vendita ad agenti, mandatori o commissionari. Queste figure sono chiaramente disciplinate nel diritto civile e rispondono a precise esigenze dell'impresa. La figura dell'agente nasce con lo sviluppo industriale e mira a superare gli inconvenienti del contratto di lavoro dipendente (troppo costoso e poco idoneo alla penetrazione del mercato: così FERRARA CORSI, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2001, p. 117 e ss.) attraverso l'incenno della provvigione, che spetta di massima alla conclusione dell'affare (e non per aver proccacciato la semplice trattativa), e attraverso il risparmio dell'affare (e agenzia, direttamente a carico dell'agente. Si è appena detto che il consorzio può nascere dall'esigenza di alcuni imprenditori di sostituire nella propria organizzazione di vendita alla figura degli agenti un proprio organismo che, da un lato, porti gli stessi vantaggi dell'attività degli agenti, e, dall'altro, consenta il risparmio del carico provvigionale. Ciò comporterà una valutazione comparativa fra i costi provvigionali corrisposti e i costi di mantenimento e funzionamento del consorzio (che chiaramente andranno ripartiti fra i vari consorzati). Se da tale comparazione emerge un vantaggio vi potrà essere una buona motivazione economica alla costituzione dello stesso, tenuto conto anche di fattori concorrenziali ed ambientali che influenzeranno non poco la scelta. Le imprese possono anche avere esigenze diverse, connesse o all'accesso privilegiato in certi luoghi di vendita (ad esempio, mercati regolamentati) o all'accesso in certe zone o in certi paesi stranieri alle stesse condizioni degli operatori locali. Per queste esigenze (fra le quali, ad esempio, quella di superare le restrizioni imposte agli stranieri) è nato il contratto di commissione (sul punto FERRARA CORSI, *op. cit.*, p. 134 e ss.). Anche in questa ipotesi le imprese di un certo settore potrebbero decidere di consorzarsi per godere degli stessi vantaggi derivanti da un rapporto di commissione, ma a minor costo. Vi può essere, infine, il caso dell'impresa che ritiene opportuno, per varie ragioni sia di ordine economico (ad esempio, per poter offrire alla clientela una gamma di prodotti differenziata che non è in grado di produrre internamente, o per attuare politiche di marchio e di prezzi differenziate per gli stessi prodotti) che giuridico (ripartire il rischio d'impresa, ecc.) scindere la fase di produzione da quella della distribuzione, affidandole a organismi giuridici distinti ancorché apparentemente allo stesso soggetto economico. Anche in questi casi è possibile perseguire tale scopo costituendo un consorzio fra le varie imprese con analoghi problemi a cui affidare il commercio del prodotto, ottenendo così i vantaggi voluti, ma sfruttando le eventuali benefiche economie di scala. Come si è visto sono innumerevoli le esigenze economiche dell'impresa e da esse può nascere di volta in volta la necessità di costituire un consorzio "agente", un consorzio "commissionario" o "mandatario", o ancora un consorzio esercente l'attività del commercio.

fatturare al consorzio commissionario il prezzo della merce venduta al netto della provvigione.

In seguito all'abolizione della bolia di accompagnamento i passaggi della merce dal committente al commissionario, e da questo al cessionario, sono ora attestati dal documento di trasporto (160). Quando anche lo statuto fosse generico sul ruolo che il consorzio deve assumere nel realizzare la fase di vendita, la prassi commerciale seguita dallo stesso — si rammenta che il commissionario, quale ausiliario del commercio, non sopporta il rischio d'impresa, ed è tenuto, ad esempio, a restituire al committente la merce invenduta — potrà comunque confermare se si è in presenza o meno di un rapporto di commissione, con la conseguenza di poter verificare il rispetto da parte del consorzio delle suvviste modalità di documentazione fiscale delle operazioni.

Dal punto di vista dei tributi diretti, il problema si pone diversamente. In assenza di una norma come quella dell'art. 2 del decreto IVA (non applicabile analogicamente (161)), la necessità che il consorzio consideri ricavi d'impresa solo le provvigioni, e non le entrate lorde derivanti dalle vendite per conto delle consorziate (a

(160) Con il D.P.R. n. 472 del 1996 è stato abrogato l'obbligo di emissione della bolia di accompagnamento disposto dal D.P.R. n. 627 del 1978 e dalle fonti secondarie, fra le quali il D.M. 29 novembre 1978 che espressamente, all'art. 1, ne prevedeva l'obbligo per il passaggio fra committente e commissionario (e viceversa). A tale obbligo si sostituisce comunque quello analogo, ancorché più semplice sotto il profilo formale, dell'emissione del cosiddetto documento di trasporto di cui all'art. 1, comma 3 del citato D.P.R. n. 472, in quanto documento idoneo nel caso dei passaggi fra committente e commissionario, ed in genere per tutti i passaggi di beni a terzi a titolo non traslativo della proprietà, a vincere la presunzione di cessione di cui all'art. 53, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972. In senso conforme, vedi Cir. min., 16 settembre 1996, n. 225/E, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, p. 160. Effettuata la vendita, e comunicato al committente il prezzo realizzato e la provvigione spettante, il committente è in grado di emettere la fattura di vendita al commissionario. Il sistema, si è detto nei paragrafi precedenti, ha valenza derogatoria, posto che il vantaggio realizzato dal commissionario non consiste tanto nel ricavo derivante dalla vendita del bene (a cui va contrapposto il costo fatturato dal committente), ma, proprio perché ausiliario del commercio, nella provvigione. Tuttavia, nell'IVA, per le ragioni già evidenziate, il cosiddetto "doppio passaggio" risulta insuperabile. Lo stesso Ministero, nella Ris. n. 31/E del 30 aprile 1998, in *Corr. trib.*, 1998, p. 1904, ha ritenuto che una società costituita tra imprese artigiane di autotrasporto che acquisiva commesse in nome proprio e per conto delle socie dovesse provvedere essa stessa all'emissione della fattura nei confronti dei committenti e non direttamente le imprese socie. Queste ultime, al netto della provvigione determinata dall'assemblea della società, avrebbero dovuto poi rifatturare ex art. 13, comma 2, lett. b), alla società le loro prestazioni.

(161) Vedi par. 5.1 e 6.1 del presente capitolo.

cui andrebbero però contrapposti i costi di "acquisto") non dovrebbe comunque soccombere dinanzi alla circostanza che il commissionario vende in nome proprio (e per conto del committente: art. 1705 c.c.) e ciò, non tanto e non solo per la circostanza che il consorzio persegue una causa mutualistica (162), quanto per i motivi che verranno esposti nel prosieguo.

La causa mutualistica, sicuramente presente in tale consorzio che svolge solo una "fase" del ciclo produttivo, comporta unicamente che, per il servizio consortile reso, il consorzio non potrebbe pretendere più di quanto serve per coprire i costi.

Se fra i ricavi ricompriamo anche il prezzo di vendita del bene al terzo, è evidente che quanto versato alle consorziate quale attribuzione del prezzo stesso al netto dell'eventuale provvigione dovrà essere considerato legittimamente un componente negativo di reddito.

Viceversa, laddove il pagamento del prezzo al consorzio commissionario venga considerato come un debito verso la consorzziata, la relativa riattribuzione alle consorziate costituirà correttamente estinzione del debito stesso.

In entrambi i casi non dovrebbe emergere, conformemente alla causa mutualistica, alcun risultato economico fiscalmente rilevante in capo al consorzio pur essendo lo stesso, per la "fase" svolta, unico titolare della fonte produttiva del risultato economico, ovvero l'attività di commissionario alla vendita.

La considerazione, tuttavia, che solo la provvigione dovrebbe costituire ricavo emerge da altri elementi.

Anzitutto, secondo una certa dottrina e giurisprudenza (163) il mandato senza rappresentanza non si discosterebbe di molto dal

(162) Si sono già esposti nei paragrafi precedenti i limiti della rilevanza dello scopo mutualistico, si rinvia pertanto per la dottrina e la giurisprudenza alle notazioni ivi riportate.

(163) Si rinvia per i relativi riferimenti alle nn. 71, 72, 75 e 93 del presente capitolo. Nel caso di mandato alla vendita (commissione), le conclusioni raggiunte per i consorzi di assunzione dell'appalto a favore della diretta imputabilità degli effetti della vendita sul mandante potrebbero non venir meno nel caso di specie, in quanto le modalità di svolgimento dell'attività di commissionario da parte del consorzio non possiedono quei requisiti di autonomia e discrezionalità che potrebbero giustificare la suddetta imputazione, dal punto di vista fiscale, in capo al consorzio, anziché alle consorziate. Ad esemplio, la circostanza che il consorzio non sopporta il rischio dell'invenduto, dovrebbe portare lo stesso, in presenza di beni prodotti dalle varie consorziate aventi le medesime caratteristiche, a tenere comunque distinte le varie partite di merci ricevute, al fine di con-

mandato con rappresentanza, posto che in entrambi i casi si realizzerebbe direttamente fra il mandante ed il terzo l'effetto traslativo dei diritti acquisiti o ceduti senza passare per il tramite del mandatario (come proverebbe l'art. 1706 c.c. laddove, per i beni mobili non registrati, attribuisce al mandante un diritto di rivendica), o passandovi solo formalmente ed automaticamente. In secondo luogo, il consorzio committente, a differenza di qualunque altro committente, risponde, ai sensi dell'art. 2615, comma 2 c.c., delle obbligazioni assunte dal consorzio per suo conto, anche se unitamente al fondo consortile, come un mandante con rappresentanza (164).

Infine, al commissionario viene attribuita la natura di ausiliario del commercio a prescindere dalla circostanza che operi per definizione senza rappresentanza (art. 1731 c.c.) (165) ed in considerazione del fatto che il suo guadagno consiste appunto nella provvigione (art. 1733 c.c.) (166). Se il commissionario non riesce

sentire l'eventuale restituzione in caso di mancata alienazione. In ogni caso, anche fra coloro che non ritengono unico il passaggio dei diritti acquisiti o ceduti dal mandante o viceversa (fra i quali soprattutto LUMINOSO, *op. cit.*, p. 188) si ipotizza, in realtà, un effetto traslativo automatico: l'Autore, per i beni mobili — ma le conclusioni raggiunte mutano per gli immobili e mobili registrati solo per la contraddizione in cui si incorrerebbe sottoponendo all'ordine della pubblicità un mandato senza rappresentanza — ipotizza l'automatico effetto traslativo dal mandante al mandatario dei diritti acquistati dal primo per conto del secondo nel momento in cui si è perfezionato l'acquisto da parte del mandante nei confronti del terzo venditore. Conforme, GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, cit., II, 1, p. 384.

(164) Vedi par. 5 del presente cap. ed in particolare la nt. 88.

(165) Si fa presente che anche nella "Classificazione analitica delle attività economiche", in vigore dall'1 gennaio 1992, desunta dalla classificazione ISTAT, edita dal Ministero delle Finanze, l'attività dei commissionari è inserita nel gruppo degli "intermediari del commercio", fra i quali sono inoltre espressamente contemplati i "commercianti all'ingrosso che effettuano operazioni commerciali a nome e per conto di terzi, rappresentanti del commercio e intermediari che effettuano transazioni commerciali a nome di un mandante", ovvero di soggetti che, come è chiaro dal testo, operano con rappresentanza e per i quali è evidente che non solo gli effetti traslativi si imputano direttamente al rappresentante, ma che, sotto il profilo tributario, il loro compenso è costituito solamente dalla provvigione.

(166) Così GALGANO, *op. cit.*, p. 103, il quale rileva che, rispetto ad altre figure, il commissionario "si distingue sotto l'aspetto economico per la diversa distribuzione del rischio inerente alla distribuzione, che sul commissionario grava in misura minore. Il commissionario per la vendita non compera per rivendere (come il concessionario di vendita), ma vende le cose del committente: perciò non ha (come il concessionario di vendita) il rischio dell'invenduto. Ma partecipa ugualmente al rischio della distribuzione: il commissionario, infatti, è retribuito dal committente con provvigione, che corrisponde ad una percentuale sul valore dell'affare; perciò se non conclude affari, ossia se non vende

a vendere la merce, deve restituirla rinunciando alla provvigione; in altre parole non sopporta il rischio d'impresa "commerciale" (nel senso dell'art. 2195, n. 2), bensì solo il rischio della sua impresa ausiliaria: solo qualora non incassi sufficienti provvigioni, potrebbe avere difficoltà a coprire i costi della sua organizzazione.

In conseguenza di ciò il conto economico del consorzio non dovrebbe vedere contrapposti, come avviene nella prassi (167), gli importi fatturati dalle consorziate ai fini IVA alle entrate fatturate, sempre a tali fini, dal consorzio ai terzi acquirenti, bensì le provvigioni maturate ai costi di mantenimento dell'organizzazione consortile.

Sebbene, come si è detto, in termini di quantificazione dell'utile imponibile ciò non sortisca gravi effetti (salvo come si vedrà il problema delle rimanenze e dell'applicazione del principio di competenza), il considerare ricavi d'impresa solo le provvigioni, piuttosto che le entrate fatturate ai terzi acquirenti, ha sicuramente degli effetti collaterali.

In periodi come quelli recenti, dove alla capacità contributiva effettiva si preferisce quella presunta (168), ai ricavi effettivi si sostituiscono i ricavi in base a coefficienti presuntivi (169), studi di settore (170) e parametri (171), e dove le "sanatorie" tengono in

(...) non guadagna, non ha alcun compenso per l'opera svolta, nessuna remunerazione dei costi di gestione della propria impresa". Sul punto anche FERRARA CORSI, *op. cit.*, p. 136, e AURETTA e SALAMITRO, *Diritto commerciale*, Milano, 2001, p. 438 e ss.

(167) Invero, nella prassi contabile la registrazione delle fatture attive e passive dà luogo alla movimentazione di conti accessi rispettivamente ai ricavi ed ai costi d'impresa. È comunque possibile, nell'ambito della contabilità generale, operare degli storni al fine di evidenziare nel conto economico solo le provvigioni e non invece i ricavi da un lato, ed i costi dall'altro.

(168) Escludendo l'argomento dal tema dei consorzi, si rinvia a MOSCHETTI, LOREK-ZON, SCHIAPOLIN e TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1995, in particolare TOSI, *Il requisito di effettività*, p. 101, e alla completa bibliografia e giurisprudenza, anche costituzionale, ivi citata; e a TOSI, *Le predeterminazioni normative*, cit., p. 80 e ss.

(169) Vedi art. 11, comma 1, D.L. n. 69 del 1989, come modificato dall'art. 6 della L. n. 413 del 1991, e il D.P.C.M. 23 dicembre 1992 di attuazione, che ha fissato fino al 1994 i coefficienti presuntivi di ricavi in base ai vari costi sostenuti (non più in vigore dal 1995, ai sensi dell'art. 3, comma 179 e ss., L. n. 549 del 1995 di accompagnamento alla finanziaria).

(170) L'art. 62-sexies, commi 3 e 4, D.L. n. 331 del 1995 ha previsto la possibilità per gli Uffici di fondare i propri accertamenti sulla base di studi di settore elaborati ai sensi dell'art. 62-bis della stessa legge. Gli studi di settore, che sono entrati in vigore dal 1998 per le proroghe contenute nelle L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 180, e L. n. 662 del 1996, art. 3, comma 124, si fondano per determinare il giro d'affari, come

considerazione le classi di ricavi (172), diviene importante dichiarare i costi e ricavi nella corretta misura, senza operare delle scomposizioni che potrebbero produrre effetti deleteri in termini di accertamento e di accessibilità alle sanatorie fiscali.

Ma non basta. Il considerare gli acquisti da parte del consorzio commissionario come acquisti propri genererebbe anche problemi sotto il profilo dell'applicazione del principio di competenza. Invero, il consorzio, così inquadrato, si troverebbe ad effettuare cessioni di beni e non prestazioni di servizi e, pertanto, si troverebbe a dover applicare le diverse regole dell'art. 109 T.U.I.R.. I beni mobili pervenuti allo stesso si intenderebbero così acquistati nell'esercizio di consegna o spedizione, che potrebbe anche non coincidere con quello della successiva vendita. Il che potrebbe dar luogo anche a giacenze di magazzino che dovrebbero essere valutate ai fini fiscali in base alla normativa di cui all'art. 92 T.U.I.R. (173). Viceversa e correttamente, se il consorzio commissionario viene inquadrato come prestatore di servizi, solo nell'esercizio in cui avviene la cessione a terzi dei beni pervenuti dai

sottolineato anche dalla Circ. min., 4 maggio 1954, n. 44/E, in *Il Fisco*, 1994, p. 5096, oltre che su altri elementi (dimensione dei locali, addetti, consumi, ecc.), sugli acquisti di merci, con le evidenti conseguenze per il problema che ci occupa. Sul punto TOSI, *Le predeterminazioni*, cit., p. 270. In verità, per talune aree di attività il Ministero ha ritenuto non applicabili gli studi di settore alle cooperative, società consorzi e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie e associate. È il caso, ad esempio, degli studi per gli intermediari del commercio, fra i quali sono ricompresi i commissionari alla vendita, approvati con D.M. 30 marzo 1999 ove, all'art. 2, è appunto menzionata tale esclusione (sul punto anche la Circ. n. 110/E del 21 maggio 1999, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 1880). Nel caso di specie, pertanto, il problema connesso all'individuazione del "ricavo" in consorzi commissionari non rileverebbe se non nel caso in cui il consorzio operi, anche marginalmente, per terzi.

(171) L'art. 3, comma 181 della L. n. 549 del 1995, ha introdotto, fino all'entrata in vigore degli studi di settore, la possibilità che per determinati contribuenti i ricavi vengano rideterminati in base a parametri che tengano conto anche del costo del venduto e quindi degli acquisti. Tali parametri sono stati fissati con D.P.C.M. 29 gennaio 1996.

(172) L'art. 3 del D.L. n. 564 del 1994, come modificato dal D.L. n. 41 e 345 del 1995 ha consentito la definizione delle dichiarazioni per gli anni progressi sulla base di una rideterminazione dei ricavi di tipo statistico, suddividendo i contribuenti in classi di ricavi e di reddito. A seconda della classe di appartenenza il maggior ricavo poteva mutare. Un'altra ipotesi in cui vengono in considerazione le classi di ricavi è prevista nell'art. 9, comma 3, della L. n. 289 del 2002 in tema di condono, dove i minimi da versare variano appunto in funzione dei ricavi dichiarati.

(173) Le norme di cui agli artt. 109 e 92 T.U.I.R. riproducono, con variazioni irrilevanti ai nostri fini, rispettivamente gli artt. 75 e 59 del previgente T.U.I.R..

consorzianti si considera ultimata la prestazione e, pertanto, solo in quell'esercizio viene imputata la provvigione, senza che le merci in giacenza a cavallo di due esercizi possano essere considerate rimanenze del consorzio, piuttosto che delle consorziate.

Nessun problema si pone invece per i consorzi di vendita che operino come vere e proprie imprese commerciali all'ingrosso o al minuto. Per quanto attiene al regime fiscale applicabile a tali consorzi, occorre evidenziare che lo scopo mutualistico eventualmente perseguito dal consorzio, come già detto, dovrebbe, al limite, azzerare il risultato economico della fase consortile svolta.

Ma il corretto regime fiscale applicabile ai rapporti fra consorzio e consorziate va ricercato nell'assetto giuridico dei rapporti fra le due categorie di soggetti: se tale rapporto è configurabile come mandato o commissione si applicherà il regime fiscale proprio di tali contratti. Viceversa, se l'assetto dei rapporti è configurabile come alienazione, si applicherà il regime fiscale proprio della vendita.

In quest'ultimo caso il consorzio si pone come acquirente nei confronti delle consorziate (dalle quali riceve fattura) e come venditore nei confronti dei terzi (nei cui confronti è tenuto ad emettere fatture (174)).

Ai fini IRES il bilancio consortile vedrà contrapporsi ai ricavi di vendita i costi di acquisto della merce, senza che nasca, questa volta, nessuna discrasia fra il regime IVA e quello delle imposte dirette. Se la merce non viene alienata, il rischio dell'invenduto graverà direttamente sul consorzio, che sarà anche costretto a fine esercizio a valutare e contabilizzare le giacenze di magazzino.

La cosiddetta fatturazione differita di cui all'art. 21, comma 4, del decreto IVA potrà consentire eventualmente l'emissione della fattura da parte delle consorziate entro il mese successivo alla consegna o spedizione dei beni, purché documentate da documento di trasporto. Ciò potrebbe permettere al consorzio, nel lasso di tempo concesso dalla norma, di comunicare alla consorzziata il prezzo a cui ha alienato il prodotto, consentendo alla consorzziata, di fatto, la fatturazione al consorzio di un importo pari,

(174) Se fosse un consorzio che opera, ad esempio, nella grande distribuzione al dettaglio in sostituzione dell'obbligo di emissione della fattura, sarebbe tenuto all'emissione dello scontrino fiscale ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 635 del 1972.

o di norma inferiore (per consentire la copertura dei costi di gestione del consorzio) a quello applicato dallo stesso in sede di vendita, dimodo da avvicinarsi il più possibile al pareggio di bilancio e alla realizzazione dello scopo mutualistico. Diversamente, il consorzio potrà ristornare gli eventuali avanzati prodotti, senza che ciò costituisca distribuzione di dividendi (175).

Nell'ipotesi in cui il consorzio operi invece come mandatario con rappresentanza, l'imputazione diretta sulle consorziate degli effetti delle vendite compiute in loro nome e conto dal consorzio implicherebbe la totale trasparenza fiscale del consorzio che, semmai, potrebbe, se previsto dallo statuto, fatturare alle imprese consorziate il servizio reso, o le provvigioni riconosciute.

10. La natura dei contributi e dei canoni consortili nell'IVA.

Nei consorzi tipo sinora analizzati, ma in genere in tutti i consorzi, si è visto che lo svolgimento dell'attività consortile comporta da parte del consorzio il sostenimento di costi fissi e/o variabili di funzionamento, più o meno ingenti; costi, che, se non controbilanciati da eventuali corrispettivi per l'attività svolta, finiscono per generare una perdita.

Orbene, nella prassi è facile riscontrare come la copertura dei costi venga operata o imponendo dei corrispettivi alle imprese consorziate per i servizi resi loro dal consorzio, tali da consentire il raggiungimento del pareggio del bilancio consortile (176), o imponendo alle stesse dei canoni variamente collegati al potenziale utilizzo che del consorzio potranno fare le singole imprese, stimate, ad esempio, attraverso indici dimensionali delle medesime, o ancora attraverso i cosiddetti "contributi" consortili, richiesti

(175) Per l'inquadramento fiscale dei ristorni si rinvia al par. 3 del presente capitolo.

(176) Non è sempre agevole operare dal punto di vista economico tali stime. Ad esempio, in un consorzio-agente, di massima può anche accadere che i costi variabili connessi all'attività promozionale siano legati all'ammontare delle commesse procurate; anche se normalmente è difficile intravedere stretti collegamenti, in quanto non solo vi possono essere costi fissi da coprire (che inciderebbero in misura meno che proporzionale all'aumentare delle commesse procurate), ma alcuni affari, per i quali si sono sopportati i relativi costi potrebbero non andare a buon fine e la provvigione essere stornata, o ancora potrebbe accadere che le campagne promozionali effettuate nei confronti di alcuni clienti producano effetti inaspettati anche nei confronti di altri clienti.

alle consorziate al fine di ripianare le perdite, contributi che possono essere *una tantum* o avere cadenza periodica, ovvero assu-
mere natura ordinaria piuttosto che straordinaria (177).

Per quanto attiene ai corrispettivi, benché nella prassi vengano calcolati preventivamente dall'organo amministrativo in modo da non eccedere a fine esercizio i costi sopportati, sotto il profilo più propriamente giuridico costituiscono la controprestazione del servizio reso dal consorzio alle consociate e sono perciò "motivate" da una cosiddetta causa di scambio (178). A prescindere dalla circostanza che sia possibile o meno imporre il pagamento di corrispettivi agli associati in assenza di una precisa disposizione statutaria in merito (179), è da ritenere che, qualora tali corrispettivi vengano comunque imposti a fronte dei servizi resi dal consorzio, sia fuori discussione la natura sinallagmatica che lega la prestazione del servizio consorile alla controprestazione consistente nel corrispettivo.

(177) BORGIOLO, *Consorzi e società consorili*, cit., p. 163, 300 e 301, preferisce distinguere fra corrispettivi richiesti ai consorziati per i servizi resi, ancorché calcolati per coprire i costi di produzione, e contributi periodici; nello stesso senso anche VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 374, la quale, partendo dalla nota tesi della natura mutualistica pura della causa consorile, ritiene che, a differenza delle società commerciali, nei consorzi non vi possa essere produzione di utile, potendosi invece provvedere alla semplice copertura dei costi non solo attraverso i contributi, ma anche per mezzo di corrispettivi legati a "meccanismi di scambio", per i quali non sarebbe necessaria alcuna previsione statutaria. CONTRA, GUCIUMETTI, *La concorrenza e i consorzi*, cit., p. 324 e ss.; FRANCESCOGALLI, *op. cit.*, p. 63 e ss. e 125, e parrebbe anche MOSCO, *op. cit.*, p. 211, laddove afferma che "possono contribuire alla formazione del fondo (...), se il contratto li prevede, corrispettivi specifici, provvigioni, rimborsi-spese, penali". NERI, *I contributi in denaro nella disciplina delle società consorili*, in *Giur. comm.*, 1986, I, p. 136, ipotizza, come nel testo, accanto ai contributi ed ai corrispettivi l'esistenza di canoni quali "entrate non commisurate a tali specifiche cessazioni e prestazioni (e commisurate invece a indici di presuntivo godimento dei servizi consorili, per esempio la dimensione dell'impresa associata variamente commisurata)". Queste entrate saranno oggetto di analisi in quanto, sotto il profilo fiscale, come si vedrà, diviene importante accertarsi, attraverso l'analisi dell'insieme delle clausole statutarie, se effettivamente sia assente il sinallagma contrattuale come afferma l'Aurice. Sul punto si veda inoltre MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*, cit., p. 93, e PAOLUCCI, *I consorzi*, cit., p. 466; in giurisprudenza Corte Cass., 23 maggio 1951, n. 1381, in *Riv. dir. ind.*, 1952, II, p. 32 (per i rimborsi spese) e Corte Cass., 16 novembre 1983, n. 6822, in *Foro it.*, Mass., 1983, c. 1381 (per la concessione di provvigioni sulle vendite).

(178) Così VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 374; BORGIOLO, *op. cit.*, p. 301; ASCARELLI, *Riflessioni in tema di consorzi, mutue, associazioni e società*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1953, p. 343.

(179) Sul punto si rinvia alla dottrina citata in nt. 177.

In tale ipotesi il consorzio realizza sicuramente dei ricavi (art. 85 T.U.I.R. (180)) ai fini dei tributi diretti, mentre ai fini IVA le provvigioni o i compensi eventualmente introitati costituiscono corrispettivi imponibili.

Pertanto, se ad esempio l'atto costitutivo di un consorzio per il procacciamento d'affari prevede il riconoscimento della provvigione, questa verrà fatturata dal consorzio alle consorziate per cui ha operato ed in proporzione agli affari procacciati e/o andati a buon fine, a seconda di cosa dispone l'atto costitutivo o il regolamento. E ciò anche qualora l'atto costitutivo non preveda alcunché, purché la provvigione venga comunque riconosciuta.

Viceversa, i consorziati potrebbero essere chiamati già all'inizio dell'esercizio (ma non è da escludere che ciò avvenga durante l'esercizio stesso) al versamento dei menzionati canoni proporzionati ai vantaggi potenzialmente ottenibili attraverso le commesse procurate. Tuttavia, il pareggio di bilancio potrebbe non essere comunque raggiunto a fine esercizio. In tal caso i consorziati potrebbero essere nuovamente chiamati a versare dei contributi a ripiano delle perdite.

Ecco, pertanto, che vengono in rilevanza le altre forme di "finanziamento" (181) dell'attività consorile di cui si accennava più sopra (182).

(180) L'articolo riproduce, nel Titolo II del Testo Unico, una norma corrispondente all'art. 53 del privilegio T.U.I.R., ancorché risulti rovesciata l'impostazione che vedeva la disciplina del reddito d'impresa dettata dal Titolo I relativo all'IRPEF e richiamata nella disciplina IRPEF. Ora, viceversa, la normativa in tema di reddito d'impresa è contenuta nella disciplina IRES e viene richiamata nella disciplina IRPEF ai sensi dell'art. 56 T.U.I.R., salve espresse modificazioni.

(181) È evidente che il consorzio può ricorrere anche al credito (così VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 375; BORGIOLO, *op. cit.*, p. 300), come del resto era previsto anche dall'art. 10 della L. n. 374 che disponeva l'erogazione a consorzi di finanziamenti speciali per la realizzazione di impianti fissi, o di contributi di enti istituzionali; tuttavia è evidente che trattasi di risorse rigide, normalmente adatte a singoli investimenti fissi, e soprattutto, nel caso del credito, soggette ad un obbligo di restituzione, dimodoché il loro ottenimento comporterà l'immersione nella situazione patrimoniale del consorzio di una passività che in ogni caso non inciderà mai sul corto economico del consorzio, e pertanto sul reddito eventualmente prodotto, se non attraverso gli oneri finanziari corrisposti all'ente finanziatore.

(182) Il consorzio potrebbe far fronte ai costi anche attraverso gli apporti versati alla costituzione. Trattasi comunque di risorse rigide e soprattutto limitate nel tempo, come quelle descritte nella nota precedente. Si fa presente tuttavia che il trattamento fiscale dei contributi versati per la costituzione del fondo consorile non dà luogo a pariti-

Per quanto attiene ai contributi, a differenza dei corrispettivi, il rapporto di simalgmaticità fra prestazione e controprestazione è sicuramente meno evidente e necessita di approfondimento. Sono da ritenere, infatti, quantomeno affrettate le conclusioni a cui in più occasioni è giunta la prassi amministrativa nel valutare il trattamento fiscale dei contributi consortili: si è, invero, sopravvalutata la ragione economica dell'obbligo contributivo, piuttosto che inquadralo all'interno della causa giuridica del negozio da cui promana (185).

Anzitutto, è bene premettere che, data l'autonomia contrattuale delle parti nella materia (184), la casistica dei tipi di contri-

colari problemi fiscali non costituendo materia imponibile IVA, e nemmeno reddito ai fini dei tributi diretti: così BOSILLO, *Consorzi tra imprenditori*, cit., p. 2.

(185) Interessante sotto questo profilo la Ris. min., 7 ottobre 1992, n. 430596, in un consorzio per lo svolgimento in comune di alcune attività (elaborazione dati, indagini di mercato, ricerca del personale, ecc.), fissati sulla base del bilancio preventivo e di prelievi IVA indipendentemente dalle spese costituirebbero comunque corrispettivi imponibili alla base dell'approvazione del bilancio preventivo e che non danno diritto alla fruizione dei servizi consortili, ed indipendentemente dal fatto che in caso di mancato utilizzo di tali servizi non sorge in capo alle imprese socie alcun diritto al rimborso dei contributi versati. Con la Ris. min., 28 maggio 1987, n. 460194, in *Il Fisco*, 1987, p. 5992, il Ministero ha invece precisato che "l'ampia formulazione della accennata disposizione (art. 3 D.P.R. n. 633 del 1972) fa rientrare nel campo di applicazione del tributo, a eccezione di specifiche deroghe legislative, ogni prestazione di servizio a titolo oneroso, effettuata da un soggetto d'imposta nell'esercizio della propria attività, a nulla rilevando in contrario il titolo con il quale la somma di denaro viene data in cambio della prestazione stessa (corrispettivo, contributo, finanziamento, ecc.)". Ha proseguito sostenendo che la circostanza che l'attività di investimento (per l'incremento della produzione e miglioramento della distribuzione di energia) effettuata da un consorzio elettrico procuri una "certa utilità agli associati, è sufficiente a far ritenere sussistente il vincolo di simalgmaticità fra il contributo ricevuto da quest'ultimi e i servizi resi. Ancora, la Ris. min., 19 gennaio 1981, n. 384248 (consorzio per l'elaborazione dati), in *Boll. trib.*, 1981, p. 284; 3 novembre 1976, n. 562468 (consorzio per la tutela vini), in *Boll. trib.*, 1977, p. 47; 22 marzo 1976, n. 503292 (consorzio ortofruticolo), in *Boll. trib.*, 1976, p. 769, hanno invece ritenuto irrilevante il fatto che i contributi siano stati versati a ripiano dei costi, senza soffermarsi sulla circostanza che il ripiano dei costi può significare ripiano delle perdite, e che pertanto tale fatto necessita di volta in volta l'esame approfondito dello statuto: per il Ministero i contributi suddetti costituivano pertanto corrispettivi imponibili IVA.

(184) Sul tema in verità si è cimentata la dottrina più attenta. La maggior parte di essa ha ritenuto non essenziale l'indicazione nell'atto costitutivo dei contributi dovuti da consorziati di cui agli art. 2603, n. 3, e 2612, comma 2, n. 5, c.c. vuoi perché in assenza di tale previsione dovrebbe sopprimere l'applicazione analogica dell'art. 2253, comma 2, c.c. che prevede nelle società di persone, in mancanza di determinazione delle quote, l'obbligo di conferimento in parti uguali dei soci (così MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*

buto ipotizzabili (intesi in senso ampio e non solo come contributi a ripiano delle perdite), data soprattutto la variabilità delle relative modalità di determinazione e versamento, e delle conseguenze derivanti dalla mancata corresponsione, è pressoché illimitata (185). Tuttavia, limitando l'analisi ad alcune fattispecie è sicuramente possibile circoscrivere l'ambito di imponibilità dei contributi, sia ai fini dei tributi diretti, sia ai fini IVA.

Sono molto frequenti negli statuti le clausole che impongono ai consorziati la corresponsione di contributi a ripiano delle perdite: come si è accennato in precedenza, qualora, ad esempio, a fronte delle singole vendite procacciate dal consorzio-agente non venga richiesta la provvigione, o qualora non vengano pretesi canoni, o ancora se le provvigioni o i canoni incassati si rivelino a fine esercizio insufficienti a coprire i costi, i consorziati potrebbero essere chiamati per obbligo statutario al versamento dei cenati contributi.

Sotto il profilo IVA, si è visto (186), l'Amministrazione finanziaria ha accolto una nozione di corrispettivo in verità assai ampia, ritenendo che la semplice circostanza che il consorzio eroghi

cit., p. 82 e 83; BORGOLINI, *op. cit.*, p. 302 e ss., il quale richiama *ad adiuvandum* la tesi di GALGANO, *Società di persone*, cit., p. 176 e ss., secondo il quale l'art. 2253 non si riferirebbe solo al momento iniziale della società; sul punto anche CUCIEMMETTI, *La concorrenza e i consorzi*, Torino, 1970, p. 524, il quale tuttavia ritiene che l'art. 2253 "possa tutt'al più servire in presenza di una clausola che fissi tale obbligo di contribuzione senza precisarne la misura per ciascun consorzio", vuoi perché sarebbe sempre possibile ricorrere altrove i mezzi finanziari per il funzionamento del consorzio, ad esempio ricorrendo al credito (in tal senso VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 376 e MARASA, *Le "società" senza scopo di lucro*, cit., p. 217 e 521, nt. 14). Per l'obbligatorietà della previsione vedi SIMONETTO, *Consorzi, primi appunti sulla legge 10 maggio 1976, n. 377*, in *Riv. soc.*, 1977, p. 803; PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 457 e Mosco, *op. cit.*, p. 204 e ss., il quale afferma che è pur vero che il fondo serve per far funzionare il consorzio, ma è anche vero che la funzione principale dello stesso, nei consorzi esterni, è quella di fornire l'unica garanzia ai creditori del consorzio che, come si è visto, gode del regime di responsabilità limitata. Sempre in merito all'autonomia delle parti in materia è bene rammentare che fra coloro che ritengono obbligatoria la previsione contributiva, v'è chi s'è posto il problema se tale previsione possa essere in determinata, raggiungendo la conclusione positiva solo se a fronte di tale obbligo sussista la facoltà di recesso (così Mosco, *op. cit.*, p. 209, nt. 253).

(185) Cfr. VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 375, nt. 49, nella quale l'Autrice specifica che "accanto ai contributi ordinari sono previsti contributi di ammissione, contributi straordinari per far fronte a nuovi investimenti o a disavanzi di gestione e la misura della partecipazione del consorzio all'obbligo contributivo può essere diversa per le varie categorie di contributi".

(186) Vedi nt. 183 del presente capitolo.

un servizio agli associati, sia sufficiente a far considerare corrispettivi gli eventuali versamenti contributivi effettuati dagli stessi.

In verità, il presupposto oggettivo dell'IVA è fermamente legato ai concetti di onerosità e corrispettività rispettivamente contenuti negli artt. 2 e 3 del decreto IVA (187). Sebbene attraverso il rinvio alla disciplina civilistica sia possibile eventualmente porre in evidenza alcune differenze che intercorrono fra i concetti di onerosità e corrispettività (188), sembra che nel decreto IVA i due concetti siano stati assunti con significati equipollenti (189): "dall'esame degli artt. 2, 3, 6 e 13 del decreto sembra evincersi che, ai fini dell'applicazione del tributo, si sia voluto dare rilievo, indipendentemente dalla terminologia adoperata, a quella categoria di atti in cui ciascuna parte riceve una prestazione che si trova in un certo rapporto con quella che essa adempie, in antitesi a quella in cui non vi è controprestazione. E ciò trova conferma anche nella relazione ministeriale al decreto delegato nella quale ci si riferisce a norme particolari che vengono previste per la determinazione della base imponibile relativa ad alcune operazioni per le quali non esiste una controprestazione (come ad esempio in caso di

(187) Da parte di un autorevole dottrina (BENINI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, p. 10), nell'ottica della configurazione dell'imposta sul valore aggiunto come imposta sul consumo, fu criticato il riferimento generico, contenuto nella direttiva CE, al carattere oneroso della cessione di beni, tanto più che l'immissione al consumo gratuita di beni soggiaceva comunque ad imposizione ai sensi dell'art. 3 della stessa direttiva. Per la critica a questa posizione si rinvia a FANTOZZI, *Profili giuridici dell'imposta sul valore aggiunto*, in *La riforma tributaria*, Milano, 1972, p. 28, e BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979, p. 16.

(188) Per un approfondimento del concetto di onerosità nell'IVA si rinvia a FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, p. 80 e ss. Si potrebbe comunque ritenere che il riferimento all'onerosità attiri nella sfera di imponibilità prestazioni prive di corrispettivo: è il caso del prestito d'uso esaminato dalla Comm. trib. centr., 21 novembre 1984, n. 10025, in *Boll. trib.*, 1985, p. 512, che ha considerato soggetti ad IVA i due passaggi di proprietà di beni fungibili nel caso di prestito e successiva restituzione. In un certo senso conformi DMS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981, p. 185 e MANDO M. e MANDO G., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1982, p. 25 e 24; contra FILIPPI, *op. cit.*, p. 220, e LUPPI, voce *imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989, p. 9, il quale rileva che semmai il corrispettivo imponibile debba essere costituito dal compenso pattuito per il prestito.

(189) Così FILIPPI, *op. cit.*, p. 85, la quale esplicitamente afferma che "le due espressioni — onerosità e corrispettività — vadano interpretate nella disciplina IVA nella stessa accezione"; cfr. anche CASTALDI, *Le operazioni imponibili, in L'imposta sul valore aggiunto*, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, a cura di TESAURO, cit., p. 54; BECHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997, p. 213.

autoconsumo esterno, di cessioni gratuite o di prestiti di consumo (...)" (190).

È quindi importante sotto il profilo fiscale indagare se sussiste una ragione economico-giuridica che lega le prestazioni l'una (o le une) all'altra, così da individuare quel nesso sinallagmatico che giustifica il prelievo. Se i contributi consortili vengono versati a ripiano delle perdite, tale nesso non dovrebbe sussistere, non tanto, come si vedrà, per la possibile inesistenza sotto il profilo puramente economico del legame fra prestazione e controprestazione, quanto per l'inesistenza del vincolo sotto il profilo giuridico.

Sarebbe possibile sostenere che, se l'ipotetico consorzio per il procacciamento d'affari riceve da ciascun consorziato a fine esercizio, o addirittura in quello successivo (191), un contributo a ripiano delle perdite proporzionato al volume degli affari conclusi o procacciati, lo stesso rappresenti un corrispettivo per i servizi resi dal consorzio. E ciò parrebbe corretto proprio alla luce del parametro di commisurazione del contributo stesso, ovvero il presunto vantaggio ritratto da ciascuna impresa consorziata dall'attività consortile (192).

(190) FILIPPI, *op. cit.*, loc. cit.; nello stesso senso MOSCHETTI, *Sul concetto di "corrispettivo" ai fini IVA*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 1611, il quale ritiene che il corrispettivo consista in una controprestazione avente fonte giuridica nel contratto e causa giustificatrice nella cessione o nella prestazione di servizi. Sul punto, per gli aspetti tecnico-applicativi si rinvia a MANDO M. e MANDO G., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2001, p. 267, laddove gli Autori, dopo aver confermato che "la base imponibile, ai fini dell'IVA (...) è costituita, per le cessioni di beni : per le prestazioni di servizi, dall'ammontare complessivo di tutto ciò che è dovuto (pagato o meno) al cedente o prestatore, secondo le condizioni contrattuali, quale corrispettivo della cessione o prestazione e cioè come controprestazione tanto in denaro che in natura", rammentano che dopo le modifiche introdotte dal D.P.R. n. 24 del 1979 all'art. 13 del decreto IVA, l'esclusione dall'ambito applicativo dell'IVA dei contributi, premi e sovvenzioni trova una limitazione nella previsione di imponibilità delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi anche se dovuti da altri soggetti. Per l'esame dettagliato dei concetti di "integrazione" e "diretta connessione", vedi BECHIN, *ult. op. cit.*, p. 215 e ss.

(191) Ad esempio, dopo l'approvazione del rendiconto. Per l'esame del rendiconto dei consorzi esteri, si rinvia alle brevi notazioni sul punto di cui al cap. I, par. 4.

(192) La dottrina commerciale, ad esempio, al diverso scopo di studiare la compatibilità dell'obbligo statutario al versamento di contributi con il regime di responsabilità limitata del consorzio stesso (problema anche affrontato da MARASA, *Prime valutazioni sulla nuova disciplina dei consorzi*, cit., p. 533, e Mosco, *op. cit.*, p. 208) ha assimilato, sotto il profilo economico, i contributi ai corrispettivi, affermando, ad esempio, in relazione alle società consortili (ma la considerazione si può facilmente trasporre nel campo dei consorzi) "che i contributi ai quali i soci sono tenuti hanno un limite nelle perdite di esercizio dell'attività mutualistica, e che queste corrispondono (...) ai costi dei beni e ser-

Quanto detto potrebbe tradursi sotto l'aspetto economico in una doppia inferenza logica per cui: 1) il consorzio svolge una attività a favore dei consorziati sostenendo dei costi; 2) di conseguenza il consorzio genera una perdita; 3) se tale perdita viene coperta da contributi versati dagli associati in ragione del grado di utilizzo dei servizi consorziati, significa che i contributi sono il corrispettivo dell'attività consorziata svolta. Tale ragionamento, tuttavia, può presentare delle lacune già dall'angolo visuale dal quale lo stiamo esaminando, ovvero il profilo economico.

Infatti, ad esso si può opporre l'esistenza di altre fonti di finanziamento (ad esempio, provvigioni) che pur coprendo i costi variabili connessi ai servizi resi (che soli potrebbero giustificare un legame sotto il profilo quantitativo con i servizi resi ad ognuno dei consorziati) sono incapaci di arginare le perdite dovute ai costi fissi, con la conseguenza che verrebbe a spezzarsi, nell'ottica del singolo associato, il legame fra servizi resi e contributi pagati, in quanto, a fronte del servizio erogato, per il quale ciascun consorzio ha pagato già una provvigione (193), sussisterebbe un obbligo contributivo a copertura di spese generali sostenute non per l'uno o l'altro consorzio, ma evidentemente per tutti (194). O ancora, è possibile che pur in presenza di un'unica fonte di finanziamento di natura contributiva, il meccanismo di calcolo per la ripartizione della perdita fra tutti i consorziati sia in grado di mi-

vizi resi dalla società ai soci, e da questi non pagati nelle forme che le prestazioni dei soci alla società possono assumere nella società consorziata, e cioè contributi o corrispettivi (in aggiunta ai conferimenti in senso stretto...)" così Neri, *op. cit.*, p. 139.

(193) Ma i costi variabili potrebbero risultare coperti, ad esempio, da contributi in conto esercizio erogati da enti pubblici, o ancora da corrispettivi percepiti da terzi si pensi al caso considerato ammissibile anche dalla più rigorosa dottrina (Mosco, *op. cit.*, p. 117, che esclude la possibilità, se non occasionale, di produzione di un utile in capo al consorzio) del consorzio che occasionalmente, durante l'attività di procacciamento d'affari per conto delle consorziate, si trova a trattare con un cliente che oltre ai beni forniti dalle consorziate e richiede, per concludere la commessa, l'impegno a fornire alcuni beni non prodotti dalle consorziate. In tal caso il consorzio è sicuramente legittimato ad intercedere con imprese non consorziate, con la conseguenza che se per tali commesse riceve una provvigione questa andrà a storno, totale o parziale, dei costi consorziati.

(194) Senza tener conto che nell'ipotetico consorzio per il procacciamento d'affari è sempre possibile che per un consorzio a fronte di pochi affari andati a buon fine — e per i quali ha corrisposto la provvigione — vi sia stata una attività di procacciamento più intensa e costosa, sotto il profilo del tempo e dei mezzi impiegati, rispetto ad altri consorziati che pur tuttavia, grazie al consorzio, hanno concluso un maggior numero di affari e corrisposto dunque più provvigioni rispetto al primo.

surare solo potenzialmente e non effettivamente il grado di utilizzo da parte di ciascun consorzio dei servizi consorziati (195); e ciò può accadere o perché gli indici ipotizzati non sono in grado di misurare con precisione i benefici resi dal consorzio (molti statuti nella prassi agganciano la misura dell'obbligo contributivo al volume d'affari delle consorziate, o a variegati indici dimensionali dell'impresa), o perché misurano solo i risultati dell'attività consorziata, ma non l'intensità dell'attività svolta per raggiungere tali risultati, parametro quest'ultimo, se misurabile, a cui dovrebbe effettivamente agganciarsi il criterio di ripartizione dei costi, e quindi delle perdite (è il caso, già prospettato in nota, in cui l'entità del contributo sia connessa agli affari procacciati andati a buon fine — come avviene, ad esempio, nei contratti di agenzia — piuttosto che all'intensità dell'attività di procacciamento svolta dal consorzio, che può essere più elevata in ragione anche della difficoltà di collocamento sul mercato di certi prodotti piuttosto di altri).

Ma, si ribadisce, queste argomentazioni, variabili da caso a caso, affrontano il problema del regime di imponibilità dei contributi consorziati solo sotto l'aspetto economico, cercando di spezzare il nesso esistente fra il pagamento del contributo e i servizi resi dal consorzio ritenendolo non sempre sussistente o comunque non sempre proporzionato sotto il profilo quantitativo dello scambio.

In realtà, il problema del nesso fra prestazione e controprestazione deve necessariamente essere inquadrato da un punto di vista giuridico, e solo laddove si dimostri, in quest'ottica, che la ragione per cui al consorzio è stato richiesto il pagamento di un contributo risiede nella circostanza che il medesimo ha beneficiato del servizio reso dal consorzio, e viceversa, che la ragione per cui il consorzio si è rivolto al consorzio per l'erogazione di un servizio

(195) È il caso, ad esempio, in cui un consorzio "che svolge attività pubblicitaria per un'intera industria, procura benefici molto diversi alle imprese di quell'industria a seconda dei mezzi di pubblicità utilizzati (...), delle modalità, della distribuzione geografica, ecc. dell'attività di pubblicità": Neri, *op. cit.*, p. 137. Come non pare corretto all'Aurice una rigida preconstituzione statutaria delle norme di ripartizione dei contributi, non è possibile nemmeno da parte dell'organo amministrativo determinare un criterio certo di ripartizione, tanto che lo scopo della corrispondenza fra contributi e benefici viene ritenuto dall'Aurice solo "meglio perseguibile lasciando indeterminata nello statuto tale ripartizione".