

Il consorzio qualità si può limitare al semplice controllo e garanzia dello "standard" qualitativo dei prodotti e dell'origine degli stessi o giungere persino ad apporre sui prodotti delle consorziate, o concedere in uso alle medesime, a seguito dell'effettuazione dei controlli stessi, il proprio marchio o segno distintivo.

La mera attività di controllo è sicuramente una attività interna che si limita alla disciplina di una fase delle imprese consorziate senza sfociare nello svolgimento di alcuna di esse. Sotto il profilo tributario, anche volendo prescindere dal citato art. 20 richiamato dall'art. 135 del previgente T.U.I.R., tale attività è sicuramente priva del requisito di economicità. Non è sicuramente rivolta al mercato, esaurendo la sua funzione nell'ambito delle imprese consorziate e non implica alcun contatto, se non occasionale, con operatori esterni (249). Inoltre, lo svolgimento di tale attività non è normalmente correlato al pagamento di alcun corrispettivo (250).

Nel caso in questione dunque, è da ritenere che la norma di cui all'art. 20 avesse natura ricognitiva ed esplicativa delle norme generali in tema di commercialità.

Più complesso è il caso in cui il controllo sfoci nell'applicazione di un marchio o nella concessione ai consorziate del suo utilizzo.

I redditi derivanti dall'utilizzazione economica di marchi di fabbrica e di commercio, che nella previgente disciplina erano ricompresi fra i redditi diversi e fra quelli di lavoro autonomo "assimilato", sono stati espunti nel T.U.I.R. da tali categorie "ritenuti giustamente interni alla complessa area del reddito d'impresa" (251). L'assunto potrebbe far propendere per la natura imprenditoriale dell'utilizzazione del marchio di fabbrica o commerciale.

Ciò troverebbe conferma, sotto il profilo sistematico, nell'art. 3 del decreto IVA, in base al quale costituiscono prestazioni di

(249) Si rileva qui la differenza con i consorzi fidi i quali necessariamente devono entrare in contatto con gli istituti di credito per poter raggiungere lo scopo consortile.

(250) Così Ris. min., 3 agosto 1984, n. 11/621, in *Banca dati Codice tributario*, II, Sole-24 Ore, 10/2002.

(251) Così DE CAMBIA, *Redditi derivanti dall'utilizzazione economica delle opere dell'ingegno*, in D'AMATI (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1992, p. 730.

servizi "le cessioni, concessioni, licenze e simili (...) relativi a marchi ed insegne" (252).

Pur tuttavia non sembra che da queste considerazioni si possa arguire con certezza il carattere oggettivamente commerciale dell'attività di concessione in uso o apposizione del marchio. Anzi, le predette considerazioni sembrano confermare il contrario. Invero, il fatto che è parso più corretto includere tali redditi nella più complessa dinamica del reddito di impresa provverebbe che tale attività, per acquisire rilevanza sotto il profilo fiscale, dovrebbe innestarsi nell'ambito di una attività produttiva o commerciale di impresa. In tal caso, il marchio, sotto l'aspetto puramente economico, diverrebbe il prodotto e la conseguenza di tale attività imprenditoriale, giustificando quella *vis attrativa* del reddito di impresa di cui si è detto. D'altro canto apparirebbe incongruo considerare produttivo di reddito di impresa lo sfruttamento economico del marchio da parte, ad esempio, di una persona fisica non esercente alcuna attività di impresa che tale diritto avesse acquistato *mortis causa*.

Inoltre, quand'anche fosse corretta l'assimilazione operata rispetto alla disciplina IVA, si fa presente che l'aver definito, per entrambi i tributi, prestazioni di servizi la concessione dell'utilizzo del marchio, non significa anche che tale prestazione debba essere necessariamente assoggettata al tributo soddisfacendone il presupposto.

A tal fine, invero, anche nell'IVA, occorre che vi sia esercizio di impresa, in assenza del quale la prestazione di servizi sfugge a tassazione.

Nel caso dei consorzi qualità, il marchio dagli stessi concesso in uso alle consorziate, o direttamente apposto, non è il prodotto di una attività commerciale svolta dal consorzio, e non si innesta pertanto in alcun circuito imprenditoriale (253). Tale circostanza, unita alla prassi di non pretendere alcun diritto dai consorziate, dovrebbe far propendere per la non commercialità dell'attività di apposizione o concessione d'uso del marchio da parte del consor-

(252) Per la valenza anche ai fini tributo diretto della definizione di prestazione di servizi contenuta nella disciplina IVA vedi Comm. trib. centr., sez. XI, 29 novembre 1984, n. 11055, in *Codice imposte dirette*, Milano, art. 19, n. 79.

(253) Si veda sul punto la motivazione della Comm. trib. centr., 29 novembre 1984, n. 11055, cit.

zio all'uopo costituito. Questa, pur mirando a dare al consumatore una garanzia di qualità o di origine del prodotto, non si rivolge direttamente al mercato a meno di specifiche iniziative di promozione del prodotto stesso (campagne pubblicitarie, ad esempio) che comunque, se a pagamento dei consorziati, darebbero luogo eventualmente ad attività commerciali marginali.

In conclusione, per assenza di utilizzazione economica del marchio, e soprattutto per assenza di una attività imprenditoriale consorile nella quale innestare lo sfruttamento di tale diritto, è da ritenere non commerciale l'attività di apposizione di marchi conseguente al controllo qualitativo dei prodotti, escludendosi così, come per il passato, in tale ipotesi la natura agevolativa dell'art. 20 del D.P.R. n. 598 del 1973 così come richiamato dall'art. 135 del previgente T.U.I.R..

#### 14. I consorzi tra imprese agricole.

Se anche il caso dei consorzi tra imprese che svolgono attività agricole o di allevamento si rivelava, in passato, denso di problemi sotto il profilo della qualificazione del consorzio come ente commerciale o non commerciale, con l'attuale T.U.I.R. l'accennata sistemazione del tessuto normativo ha risolto in parte i citati problemi.

È bene precisare che i consorzi in oggetto non devono essere confusi con i consorzi agrari, i quali, secondo la definizione dell'art. 1 della L. 28 ottobre 1999, n. 410, sono vere e proprie cooperative a responsabilità limitata (254), rientranti, sotto il profilo fiscale fra gli enti di cui alla lett. a) dell'art. 73 T.U.I.R.

I consorzi tra imprese agricole rientrano nella definizione di cui all'art. 2602 c.c., ovvero fra i consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi (255). Sotto il profilo tributario, quindi, ricadranno nell'ambito degli enti di cui alla lett. b) o di quelli di cui alla lett. c) dell'art. 73 T.U.I.R. a seconda che l'atti-

(254) Così anche per la normativa previgente (L. 561 del 1956). Sul punto, SCAR-  
BANTI, voce *Consorzi agrari*, in *Dig. it.*, Torino, 1988, p. 474 e ss.

(255) In tal senso OPRO, *Materia agricola e "forma commerciale"*, cit., p. 95 e ss.;  
CAPIZZANO, voce *Consorzi tra produttori agricoli*, in *Dig. it.*, Torino, 1988, p. 481 e ss..

ività da essi esercitata in via esclusiva o principale abbia natura fiscalmente commerciale o meno.

Nessun dubbio sorgeva e sorge quando il consorzio svolge un'attività meramente interna, di disciplina o di controllo dell'attività delle imprese aderenti: secondo quanto esposto sopra, la natura non economica dell'attività interna conferma la natura non commerciale del consorzio (256).

Sotto il profilo IVA, tuttavia, è più l'assenza, normalmente, del corrispettivo dell'attività interna svolta che l'assenza di economicità a caratterizzare la natura non commerciale dell'attività consorile.

Qualora invece il consorzio in esame ponga in essere un'attività esterna (ovverossia, imprenditoriale) ausiliaria delle imprese consorziate, non avente natura agricole (ad esempio, la predisposizione di corsi di formazione, specializzazione o riqualificazione del personale), il consorzio dovrebbe comunque, sotto il profilo fiscale, rientrare fra gli enti commerciali di cui alla citata lett. b) dell'art. 73 T.U.I.R..

Invero, se dal punto di vista civilistico possono esservi dubbi circa la natura commerciale delle attività ausiliarie di attività non rientranti nei nn. 1, 2, 3, e 4 dell'art. 2195 c.c. (257), gli stessi svaniscono, quando ci spostiamo nell'ambito dei tributi diretti, dove sono considerate commerciali anche le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., purché organizzate in forma di impresa (258).

Maggiormente problematico, sotto diversi profili, si presentava in passato il caso in cui il consorzio svolga fasi delle attività agricole dei consorzati (259) occupandosi dell'attività di coltivazione,

(256) Potrebbe essere questo il caso di un consorzio costituito fra produttori agricoli per il contingimento della produzione degli stessi attraverso opportuni controlli.

(257) La tesi, pur minoritaria, è stata autorevolmente sostenuta da OPRO, *op. cit.*, p. 97, e da BIGIARI, *La professionalità dell'imprenditore*, Padova, 1948, p. 32. *Contra*, per tutti, PAVONE LA ROSA, *Il registro delle imprese*, cit., p. 530; BIONE, *L'impresa ausiliaria*, Padova, 1972, p. 238; BORGIONI, *op. cit.*, p. 124.

(258) La presenza del requisito organizzativo dovrebbe essere garantita dal fatto che il consorzio viene istituito per lo svolgimento dell'attività ausiliaria, approntando, come richiede indispensabilmente l'art. 2602 c.c. un'adeguata organizzazione.

(259) Secondo il BORGIONI, *op. cit.*, p. 123, non risulta che nell'esperienza del nostro ordinamento vi siano consorzi che svolgono tali attività. Tuttavia, ciò non significa che non possano esistere, con la conseguenza che le varie ipotesi devono comunque essere affrontate.

di allevamento o di una delle attività "connesse" (manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli) che rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura (art. 2135 c.c.).

In primo luogo, preme sottolineare che, in tanto sorgevano problemi di valutazione della natura commerciale o meno del consorzio, in quanto lo stesso possedesse a titolo di proprietà, di usufrutto o di altro diritto reale il terreno ove viene svolta l'attività agricola, o comunque detenesse lo stesso in base ad un contratto di affitto ad uso agricolo.

In assenza di tali presupposti, ai sensi degli artt. 23 e 30 del previgente T.U.I.R. (260), sarebbe risultato impossibile, come del resto lo sarebbe oggi con il nuovo Testo Unico, imputare il reddito fondiario (agrario) al consorzio (261).

Si potrebbe, ad esempio, ipotizzare l'esistenza di un consorzio fra floricoltori (262) che sul proprio terreno o sul terreno preso in affitto da alcuni consorziati svolga l'attività di coltivazione di una specie particolare che necessita di consistenti investimenti, o di un consorzio fra allevatori o agricoltori che su analogo terreno si dedichi all'allevamento di una specie bovina di una certa razza o semplicemente del bestiame dei consorziati che preferiscono impiegare il proprio terreno per l'attività di coltivazione, o infine del consorzio fra agricoltori che ritengono più conveniente sotto il profilo delle economie di scala far manipolare, trasformare ed alienare i propri prodotti agricoli ad una organizzazione unitaria qualora è appunto il consorzio, piuttosto che provvedere direttamente ognuno a tali attività (o meglio, fasi delle rispettive imprese).

Prima tuttavia di analizzare le singole ipotesi è bene analizzare quale fosse la normativa di riferimento, in quanto è proprio da essa che sorgevano i primi problemi di coordinamento fra la disciplina dei redditi fondiari e quella del reddito di impresa.

Da un lato, infatti, l'art. 87 del previgente T.U.I.R. qualificava l'ente diverso dalle società come commerciale o meno a seconda

(260) Gli articoli sono stati riprodotti invariati negli artt. 26 e 33 del T.U.I.R.

(261) Mi sia permesso rinviare sul punto a INTERDONATO, *I redditi fondiari, in L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO, Torino, 1994, I, p. 172 e ss. e alla dottrina e giurisprudenza ivi citate.

(262) Per la natura agricola dell'attività vedi Ris. min., 7 febbraio 1981, n. 2810, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, p. 462 e 463.

della natura commerciale o non commerciale dell'attività principale esercitata. Come si è visto (263), ai sensi dell'art. 51, comma 3 (il quale prevedeva che "le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo"), l'art. 87 richiamava necessariamente l'art. 51 del previgente T.U.I.R., commi 1 e 2, al fine di individuare le attività commerciali che se svolte in via principale qualificavano come commerciale l'ente.

Dall'altro lato, invece, l'art. 51 citato, dopo aver statuito al comma 1, fra le altre, che sono oggettivamente commerciali le attività indicate nelle lett. b) e c) del comma 2 dell'art. 29 del previgente T.U.I.R. "che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa", disponeva alla lett. c) del comma 2 che sono inoltre considerati redditi di impresa (e quindi provenienti dall'esercizio di attività commerciali) "i redditi dei terreni per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 29, pur se nei limiti stabiliti, ove spettino ai soggetti indicati nelle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 87" (264).

Come appariva chiaro dalla lettura della norma (265), l'art. 87 richiamava, al fine di qualificare il soggetto passivo IRPEG, l'art. 51 laddove enucleava il concetto di attività commerciale. A sua volta quest'ultimo richiamava però l'art. 87 quando disponeva che dà luogo a reddito d'impresa l'esercizio di attività agricola da parte di un ente commerciale.

Se la norma introdotta nel 1990 non creava problemi per le società di capitali che rientrassero nella lett. a) dell'art. 87 semplicemente per la forma assunta, creava maggiori problemi per gli enti diversi dalle società, fra cui i consorzi, la cui qualificazione commerciale o meno dipendeva proprio dallo stesso art. 51. Se, infatti, l'attività principale (266) svolta dal consorzio fosse stata un'attività agricola, a prescindere dal superamento dei limiti di cui

(263) Vedi par. 7 del presente capitolo.

(264) Norma introdotta con il D.L. 27 aprile 1990, n. 90, conv. in L. 20 giugno 1990, n. 165.

(265) Anche se in verità la dottrina ha trascurato il problema.

(266) Se l'attività agricola o di allevamento fosse svolta dal consorzio in via secondaria non si creerebbero problemi di sorta, posto che la qualifica dell'ente dipende esclusivamente dalla natura dell'attività principale.

all'art. 25, ne sarebbe conseguita, stando all'applicazione letterale delle norme, che la natura commerciale dell'attività sarebbe dipesa dalla natura commerciale o meno del consorzio, la quale tuttavia, come è oramai chiaro, dipendeva dalla natura commerciale o meno dell'attività principale. Il ragionamento interpretativo, divenendo "circolare", non consentiva, di conseguenza, di approdare ad alcuna conclusione utile.

Orbene, poiché è evidente che tale circolarità non era stata veramente voluta dal legislatore, e che una disposizione va sempre interpretata nel modo in cui acquista un senso piuttosto che nel modo in cui non ne acquisisce nessuno, è necessario analizzare le ragioni che hanno spinto il legislatore nel 1990 ad innovare in tal senso l'art. 51 citato.

La *ratio* della norma risiedeva nella volontà di tassare in base a costi e ricavi le imprese agricole esercitate in forma di società di capitali o di enti commerciali, che invece, prima della norma in commento potevano avvalersi della disposizione dell'art. 57 del previgente T.U.I.R. (267) che consentiva loro di essere tassati in base alla rendita catastale. In altre parole, il legislatore, ritenendo che tali società svolgessero delle vere e proprie attività imprenditoriali organizzate, diverse, per mezzi impiegati e redditi di fatto conseguiti, dalle imprese agricole individuali, aveva ritenuto equo non prorogare ulteriormente il trattamento fiscale di favore concesso a tali enti. Se tale intervento normativo è avvenuto in modo tecnicamente discutibile (268) ciò non significa che la *ratio* della norma non fosse antieclusiva.

(267) L'articolo, come si vedrà, è stato trasfuso con modifiche nell'attuale art. 90 T.U.I.R.

(268) Così discutibile che ad esempio LEO, MORACCHI e SCHIAVO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p. 729, hanno precisato che "l'innovazione (...) risiede non tanto nella riconduzione tra il reddito di impresa di quelli derivanti dall'esercizio di attività agricole, dato che il reddito complessivo delle società di capitali e degli enti ad esse equiparati costituiva e costituisce interamente reddito d'impresa, quanto nella modalità di determinazione di tali redditi, nel senso che questi (...) sono determinati non più mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo, ma secondo gli ordinari criteri e cioè in via analitica". LUPI, *Tassazione analitica solo per le società operative: un'interpretazione per dare un senso ad una norma inapplicabile*, in *Rass. trib.*, 1994, p. 1889, aveva ritenuto tecnicamente scorretto l'intervento del legislatore nell'art. 51, dovendo lo stesso limitare l'agevolazione nell'art. 57, sede sicuramente più appropriata. L'Autore, confermando quanto sostenuto da VALLOTTO, *Società di capitali intestatarie di terreni agricoli inutilizzati: reddito effettivo o catastale?*, in *Rass. trib.*, 1994, p. 1886, riteneva che l'unica spiegazione a tale modo di operare risiedeva proprio nel tentativo di evitare che il recupero

Se quanto detto è corretto, era evidente l'importanza della qualificazione soggettiva dei destinatari della norma, dai quali dunque era necessario partire per la sua interpretazione. Cosicché, nel caso in commento, la valutazione della natura commerciale del consorzio doveva far riferimento unicamente alle altre disposizioni contenute nell'art. 51, senza che la citata lettera c) potesse trovare applicazione (269).

Pertanto se il consorzio esercitava un'attività di coltivazione del terreno o una attività di allevamento entro i limiti di cui all'art. 29 T.U.I.R. (270), o ancora una attività "connessa" entro sempre i citati limiti (271), risultava comunque ente non commerciale data la natura agraria del reddito.

Con il nuovo Testo Unico il problema appena approfondito è venuto meno. Invero, il legislatore, accogliendo i suggerimenti della dottrina testé citata, ha ricollocato la disposizione attinente alla natura commerciale delle attività agricole svolte, anche nei limiti di cui all'art. 32 T.U.I.R. (ex 29), dalle società ed enti commerciali, già contenuta nella definizione di attività commerciale di cui all'art. 55 (ex 51) T.U.I.R., nell'ambito della norma disciplinante il trattamento fiscale dei proventi immobiliari (art. 90 T.U.I.R., ex art. 57) nell'ambito del reddito delle società e degli enti commerciali.

In tal modo, le definizioni di ente commerciale ed ente non commerciale di cui all'art. 73, lett. b) e c), vengono a dipendere unicamente dall'art. 55, commi 1 e 2 T.U.I.R. senza che questi rinviino più, per le attività agricole svolte da enti, all'art. 73 citato.

Diverso, e pur sempre problematico si appalesa il caso dell'ente che svolga attività di allevamento o attività "connesse" a

del gettito sulle società di capitali esercenti attività agricole attraverso strutture modificate, venisse compensato, se operato attraverso l'art. 57, dai benefici ottenuti dalle società di capitali detentrici di terreni agricoli inutilizzati. Sull'argomento anche Tosi, *Le predefinite normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, p. 318.

(269) Conforme CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 277, nt. 349, la quale giunge a medesime conclusioni partendo dalla constatazione che la qualificazione di ente non commerciale è di tipo negativo e non risolve pertanto il problema dell'eventuale rilevanza reddituale dell'attività definita non commerciale; nel caso esaminato nel testo tale rilevanza sussiste pur non incidendo sulla natura non commerciale dell'ente.

(270) Ovvero con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno.

(271) Ovvero con prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno.

quelle agricole, eccedendo i limiti di cui al più volte citato art. 32 (ex art. 29) (272).

La questione verte sulla natura dell'attività agraria esercitata. Se infatti si ritiene che nel momento in cui vengono oltrepassati i limiti di cui all'art. 32 T.U.I.R. tutto il reddito prodotto diviene reddito d'impresa (273), il consorzio tra imprenditori agricoli che svolga sul proprio fondo una attività di allevamento o una attività "connessa", oltre i citati limiti, diviene per ciò stesso ente commerciale.

Qualora, per contro, si ritenesse che il reddito diviene d'impresa solo per la parte eccedente i succitati limiti, rimanendo reddito agrario per l'ammontare pari alla rendita catastale (274), il problema diverrebbe più complicato, in quanto il reddito derivante da tali attività rientrerebbe in parte nel reddito d'impresa e in parte nei redditi agrari, ovvero deriverebbe in parte dall'esercizio di una attività commerciale e in parte dall'esercizio di un'attività non commerciale.

D'altro canto, se è vero che l'art. 56, comma 5 T.U.I.R. (275) dispone che il reddito "relativo alla parte eccedente concorre a formare il reddito d'impresa" in modo forfetario, è anche vero che

(272) Sull'argomento anche Tosi, *op. cit.*, p. 322 e ss.

(273) Così TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, p. 100 e ss.; MACCARONE, *Teoria e tecnica delle imposte sui redditi*, Milano, 1978, p. 434, ladove suggerisce di considerare nell'ambito del reddito d'impresa "tra le variazioni in aumento i redditi dominicali ed agrari ed i costi relativi a tali immobili e tra le variazioni in diminuzione i redditi agrari e i costi relativi a tali immobili e tra le precise la stessa Assonime — l'accorciamento contabile necessario per sostituire il reddito catastale a quello effettivo". Sul punto anche FERRARA e GRIPPA SALVERI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 1992, p. 59, i quali sostengono che "qualora i limiti indicati dall'art. 29 (ora 32) siano superati, il reddito cesserà di appartenere alla categoria dei redditi agrari (con determinazione catastale) per rientrare fra quelli d'impresa. Lo stesso deve dirsi nell'ipotesi in cui, pur nel rispetto dei limiti quantitativi indicati dall'art. 25, il possesso sia imputabile a società di capitali".

(274) Così FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, p. 672; IDEM, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, p. 174; LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, p. 40; NAPOLITANO, *Il possesso e le attività produttive di reddito fiscale d'impresa*, Milano, 1982, p. 140, il quale sottolinea che "il reddito che ne deriva (dall'attività di allevamento) sarà sempre e soltanto tutto agrario o in parte agrario e in parte d'impresa, giacché interamente d'impresa". Nello stesso senso mi sia consentito richiamare IRRADIANTO, *op. ult. cit.*, p. 139 e 190, e la restante dottrina citata.

(275) Il comma in esame ha riprodotto, come si è detto, sostanzialmente invariato, l'art. 78 del previgente T.U.I.R..

nulla dispone per la parte di reddito ricompresa nei limiti (276). Inoltre, quando il legislatore ha voluto sostituire i costi e ricavi effettivi con la rendita catastale, come nel caso dei proventi di beni immobili relativi all'impresa e non strumentali di cui all'art. 90, lo ha detto esplicitamente.

Qualora si ritenesse, poi, il reddito interamente d'impresa, non potrebbe trovare applicazione l'art. 90 T.U.I.R. sia perché la seconda parte del comma 1 esclude l'applicazione della norma per i redditi agrari, sia perché la stessa trova applicazione solo per i beni immobili relativi all'impresa ma non strumentali. Orbene, nel nostro caso il terreno sarebbe indubbiamente strumentale all'ipotesica impresa "agricola", con la conseguenza paradossale che il reddito sarebbe determinato, entro i limiti, in base a costi e ricavi e oltre i limiti, in base ai coefficienti di cui al comma 5 dell'art. 56.

Se quindi la tesi corretta è quella che ritiene il reddito in parte d'impresa e in parte agrario, è necessario stabilire se ai fini qualificatori del consorzio prevalga la natura commerciale o non commerciale (ovvero agraria) dell'attività.

Né si dica che, in tal caso, è prevalente l'attività che produce maggiori entrate (277), o, secondo il suvviato criterio onnicomprensivo, l'attività dove vengono impiegate maggiori "energie", valutata appunto attraverso diversi indici. A prescindere, invero, dalla dimostrata insufficienza e inadeguatezza dei criteri quantitativi ad esprimere il concetto di prevalenza di cui all'art. 73 T.U.I.R., in ogni caso, nell'ipotesi in oggetto non si è di fronte a due distinte attività, l'una commerciale e l'altra non commerciale (perché agraria), bensì di fronte ad un'unica attività che assume fiscalmente un duplice rilievo.

Certo è che, *prima facie*, nemmeno il criterio qualitativo sembra essere di aiuto, nella risoluzione del problema, posto che l'unicità dell'attività vale anche per esso.

(276) A tali dubbi non è rimasta estranea nemmeno l'Amministrazione finanziaria che nelle istruzioni ministeriali alla dichiarazione lascia aperto il problema. Mi sia consentito rinviare per un commento al mio contributo citato alla nt. 274 del presente capitolo.

(277) Comunque di difficile valutazione posto che il confronto avverrebbe fra termini disomogenei: da un lato la rendita e dall'altro i ricavi effettivi o il reddito determinato applicando i coefficienti di cui al comma 5 dell'art. 56 T.U.I.R.. Vedi, inoltre, Tosi, *op. cit.*, p. 322 e ss.

Alcune utili indicazioni è possibile trarre dalla *ratio* della norma che suddivide il reddito di allevamento eccedente i limiti fra il reddito d'impresa e il reddito agrario. La norma mira sicuramente a mantenere il collegamento dell'attività con il fondo e ponendo i citati limiti quantitativi (mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno; o prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno) finisce appunto per concretizzare il limite generico all'attribuzione del carattere agricolo dell'attività contenuto all'art. 32 T.U.I.R., ovvero sia il limite della potenzialità del terreno (278).

Orbene, posto che nel caso in questione è necessario esaminare il carattere commerciale o meno dell'unica attività di allevamento eccedente i limiti dell'art. 32, è da ritenere che solo attraverso lo statuto del consorzio e l'attività effettivamente esercitata sia possibile individuare il vero scopo che i consorziati hanno voluto perseguire con lo stesso. Se con il consorzio i medesimi intendevano, ad esempio, svincolare dai propri fondi l'attività di allevamento per dedicarsi unicamente all'attività di coltivazione, parcheggiando il proprio bestiame sul fondo del consorzio, fondo del tutto incapiente sotto il profilo delle unità foraggiere ad ospitare tutti gli animali ivi trasferiti ed allevati, è probabile che l'attività realmente svolta dal consorzio prescinda *ab origine* dal limite della potenzialità del terreno, consentendo, sotto il profilo ontologico, di considerare commerciale l'attività, e di conseguenza il consorzio medesimo. Viceversa, nel caso in cui il consorzio venga costituito allo scopo di sfruttare le economie di scala nell'allevamento di una nuova specie animale, nei limiti della potenzialità del terreno in uso al consorzio, e allo scopo di trasferire ai consorziati le tecniche sperimentate in tale allevamento, risulta evidente la natura ontologicamente agricola dell'attività a prescindere dal fatto che durante lo svolgimento della stessa per cause "marginali" possano venire di fatto superati i citati limiti.

Il consorzio risulterebbe pertanto ente non commerciale e ceterminerebbe il proprio reddito in parte come reddito fondiario ed

(278) Così TRAMBELLONI, *L'impresa nell'agricoltura*, in *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 164; POLANO, *op. cit.*, p. 130. Secondo la Suprema Corte, sent. 16 luglio 1990, n. 7648, in *Dir. prat. trib.*, 1991, p. 771, addirittura il limite della potenzialità andrebbe al di là della semplice produttività riguardando ogni possibile sfruttamento del fondo.

in parte come reddito d'impresa secondo i criteri di cui al comma 5 dell'art. 56 (o, a sua scelta, in base ai costi e ricavi effettivi).

Quanto esposto appare come l'unica via percorribile per superare l'ostacolo interpretativo suddetto, via che mira a valorizzare il criterio qualitativo non tanto nel confronto fra più attività, quanto nel confronto dello scopo realmente perseguito dal consorzio con l'unica attività effettivamente esercitata.

Non rimane infine che esaminare il caso in cui il consorzio svolga attività di manipolazione, trasformazione e alienazione (279) di prodotti agricoli conferiti nel consorzio dai consorziati, unici possessori del terreno.

Il caso è del tutto simile a quello delle cooperative di trasformazione dei prodotti agricoli conferiti dai soci. Sebbene oramai per tali cooperative il dettato della seconda parte del comma 1 dell'art. 90 T.U.I.R. sia invalicabile (280), ai consorzi in questione non possono non trovare applicazione le conclusioni a cui è giunta la Suprema corte (281) con riferimento alle prime e avallate definitivamente dalla recente legislazione civilistica (282). Si è detto infatti che l'autonomia di tali soggetti, non consente di non considerare esercizio normale dell'agricoltura lo svolgimento delle attività accessorie, che andranno comunque imputate, sul piano finalistico e funzionale ai soci, rimanendo intatta la connessione con il fondo a prescindere dalla circostanza che solo i soci possiedono i terreni (283).

(279) Si rinvia a LEO, MONACCHI e SCHIAVO, *op. cit.*, p. 444 e ss., e a INTERDONATO, *op. cit.*, p. 201 e ss., per l'individuazione delle attività considerate "connesse" all'attività agricola nella prassi e giurisprudenza.

(280) Rientrando le stesse fra i soggetti di cui alla lett. a) dell'art. 73, che, anche qualora svolgano attività agraria entro i limiti di cui all'art. 32, producono reddito d'impresa in base a costi e ricavi effettivi.

(281) Per tutte sent. 26 ottobre 1974, n. 3242, in *Foro it.*, 1974, I, 2958; *contra*, sent. 19 gennaio 1957 ss. uu., n. 127, in *Boll. trib.*, 1957, p. 674.

(282) L'art. 1 del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228 dopo aver riscritto l'art. 2135 c.c. stabilisce al comma 2 che si considerano imprenditori agricoli le cooperative e i consorzi di imprenditori agricoli quando utilizzano per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 2135 prevalentemente prodotti dei soci ovvero forniscono prevalentemente ai soci beni e servizi diretti alla cura e allo sviluppo del ciclo biologico. Sebbene la norma non specificasse tali attività debbano comunque rientrare nell'esercizio normale dell'attività agricola, appare confermato l'orientamento della giurisprudenza, di cui alla nota precedente, secondo il quale per le cooperative e i consorzi non appare necessaria la connessione con il fondo per la sussistenza della natura agraria dell'attività svolta.

(283) Sul punto LEO, MONACCHI e SCHIAVO, *op. cit.*, p. 447, i quali fanno presente

Se pertanto tali conclusioni sono applicabili anche ai consorzi, in virtù anche dei fini mutualistici dagli stessi perseguiti, e comunque della circostanza che la loro ragion d'essere risiede proprio nello svolgimento di una fase delle imprese (agricole) dei consorziati, gli stessi manterranno la natura di enti non commerciali a prescindere dal fatto che le attività connesse vengano esercitate dal consorzio senza che il medesimo possieda il fondo.

che è possibile trovare conferma delle sentenze citate nell'art. 10 del D.P.R. n. 601 del 1973 il quale esenta dalle imposte dirette i redditi conseguiti dalle cooperative agricole e loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dal terreno dei soci nonché mediante l'esercizio delle attività connesse con prodotti conferiti dai soci. Mi sia permesso richiamare *INTERDONATO, op. cit., p. 205*. Interessanti anche le conclusioni a cui giunge *TRIMELONI, L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 1979, p. 291, laddove ritiene che il concetto di attività agraria richieda l'identità fra il soggetto che esercita l'attività primaria e quella secondaria.

### CAPITOLO III I CONSORZI ENTI COMMERCIALI E LA RILEVANZA DELLO SCOPO MUTUALISTICO

**SOMMARIO:** 1. La mutualità consortile. — 2. La rilevanza fiscale dello scopo mutualistico nei consorzi che svolgono una o alcune fasi delle imprese consorziate. — 2.1. (segue) e nei consorzi che svolgono tutte le fasi delle consorziate. — 3. Il trattamento fiscale dei ristoranti consortili. — 4. Consorzio e mandato. — 5. I consorzi per la mera assunzione degli appalti e l'esecuzione di appalti nelle imposte dirette. — 6.1. (segue) consorzi per l'assunzione e l'esecuzione di appalti nelle imposte dirette. — 6.1. (segue) e nell'IVA. — 7. I consorzi per il procacciamento d'affari e per la vendita. — 8. I consorzi "agenti". — 9. I consorzi "commissariari", i consorzi "mandatari con rappresentanza" e i consorzi di vendita. — 10. La natura dei contributi e dei canoni consortili nell'IVA. — 10.1. (segue) e nei tributi diretti. — 11. La deducibilità dei contributi canoni consortili e da parte dei consorziate.

#### 1. La mutualità consortile.

Nei precedenti capitoli si è evidenziato come il consorzio fra imprenditori di cui all'art. 2602 c.c., sia esterno che interno, possa considerarsi ente dotato di autonomia soggettività tributaria, sia cioè in grado di essere destinatario delle posizioni giuridiche che di volta in volta le disposizioni normative, anche tributarie, gli assegnano.

Si è visto anche come tali consorzi rientrino nella categoria tributaria degli enti commerciali o non commerciali — alle quali corrisponde un differente regime impositivo (1) — a seconda ri-

(1) Per i consorzi enti commerciali il reddito imponibile è sempre reddito d'impresa e viene determinato secondo le regole previste dagli artt. 81 e ss. T.U.I.R., che ha sostituito l'art. 95 del previgente Testo Unico. I consorzi enti non commerciali sono tassati invece sul reddito complessivo dato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi prodotti, con le agevolazioni appositamente previste per tali categorie di enti. Parimenti, sotto il profilo IVA, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a differenza dei consorzi enti non commerciali, si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di impresa ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972.

spettivamente della natura commerciale o non commerciale dell'attività principale svolta. Quest'ultima non può prescindere poi dal requisito di economicità la cui presenza o assenza è assolutamente indipendente dallo scopo mutualistico perseguito (eventualmente) dal consorzio.

Sinora, dunque, si è affermato che la natura mutualistica dell'attività svolta, da un lato, non può essere considerata un indice di assenza di soggettività dell'entità che la pone in essere (par. 5.1, cap. I), dall'altro, non può influire sulla natura commerciale o meno della stessa (par. 8, cap. II).

Rimane aperto, tuttavia, il problema più importante ovvero se lo scopo mutualistico perseguito da un ente possa in qualche modo influire sulla riferibilità del presupposto ai soggetti partecipanti all'ente piuttosto che all'ente stesso che tale attività mutualistica ha posto in essere, e ciò a dispetto anche dell'affermata autonomia soggettività tributaria del medesimo.

Ai fini della nostra indagine occorre dunque capire preliminarmente se il consorzio fra imprenditori persegua in generale uno scopo mutualistico e se questo sia compatibile con lo scopo di lucro.

La dottrina commerciale maggioritaria ritiene che la causa consortile, intesa come finalità sociale ed economica del contratto di consorzio, abbia natura mutualistica (2).

La mutualità consortile viene identificata partendo dalla definizione di consorzio contenuta nell'art. 2602 c.c. e consisterebbe nello svolgimento o nella disciplina in comune (3) di una o più fasi

(2) Nel senso che i consorzi siano caratterizzati dallo scopo mutualistico perseguito cfr. PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e dello scambio*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da RESCIGNO, Torino, 1983, p. 434 e 448; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da CICU e MESSIMO, Milano, 1985, p. 95 e ss.; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento della produzione e dello scambio*, in *Trattato di diritto commerciale e diritto pubblico economico*, diretto da GALGANO, Padova, 1981, p. 527; MISERVINI, *La nuova disciplina dei consorzi*, in *Giur. comm.*, 1982, I, p. 873; CAPURSO, *Agevolazioni ai consorzi e alle società consortili*, in *Giur. comm.*, 1982, I, p. 875. Per ulteriori riferimenti bibliografici si rinvia alla nt. 8 del presente capitolo.

(3) Negano che il consorzio anche estero svolga un "attività comune" così come prevista dall'art. 2247 c.c., AFFERNI, *La cooperazione tra imprese attraverso consorzi e associazioni temporanee*, in AA.VV., *Accordi tra imprese e acquisizioni*, Milano, 1994, p. 69 e 70; SNADA, *La tipicità delle società*, Padova, 1974, p. 140 e 190 e ss.; GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, cit., p. 20 e ss.; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 343 e ss.; MARIASÀ, *Le*

delle imprese consorziate allo scopo di conseguire direttamente nelle economie di quest'ultime un vantaggio di natura economica (4) il quale potrà normalmente tradursi in maggiori entrate o minori spese per le consorziate.

Il vantaggio economico, che le consorziate non conseguirebbero operando individualmente, non viene, dunque, di norma realizzato dal consorzio e successivamente distribuito alle consorziate come utile, ma viene acquisito direttamente da queste ultime nella propria gestione sotto forma di incremento patrimoniale (5).

Il concetto di mutualità consortile, così individuato, secondo una parte della dottrina esprimerebbe la causa del contratto non solo nell'ipotesi di scuola del consorzio esterno, ma anche nell'ipotesi di consorzio interno.

Tuttavia, in questo caso, ad una prima analisi, potrebbe sembrare che in capo al consorzio non si realizzi quella "gestione di servizio" che invece si ha quando più imprese utilizzano il modello consortile quale strumento di cooperazione tra imprese. Ciò accadrebbe, ad esempio, nei consorzi cosiddetti anticoncorrenziali che si limitano cioè a disciplinare la concorrenza sul mercato (6).

"società" senza scopo di lucro, Milano, 1984, p. 209. Contra FERRO e LUZZI, *I contratti associativi*, Milano, 1971, p. 377 e 378; RIVÀ, *Diritto industriale*, 2, Torino, 1981, p. 209.

(4) Per la natura economica del vantaggio consortile, che servirebbe a distinguere il consorzio dalle associazioni, vedi BORGIOI, *op. cit.*, p. 94.

(5) Così inequivocabilmente fra gli altri CAPURSO, *Agevolazioni ai consorzi e alle società consortili*, in *Giur. comm.*, 1982, I, p. 875, per il quale "i consorzi e le società consortili rientrano nel *genus* della mutualità: il vantaggio che i soci ricevono dalla partecipazione a questi organismi associativi non è l'utile, la remunerazione cioè del conferimento effettuato, bensì la possibilità di ottenere dal consorzio o dalla società alcuni servizi a condizioni più vantaggiose di quelle che potrebbero trovare sul mercato. Le imprese associate, pertanto, realizzano direttamente il cosiddetto vantaggio mutualistico, che si concretizza in un minore costo o in un maggiore ricavo"; e BORGIOI, *op. cit.*, p. 95, secondo cui "il vantaggio economico, almeno nell'ipotesi tipica, non viene realizzato dal consorzio e distribuito poi ai consorzati sotto forma di utile, ma viene ad essere conseguito direttamente nel patrimonio dei singoli associati. Sotto tale profilo, il consorzio si distingue nettamente dalle società (lucrative), nelle quali è la stessa società che realizza l'utile, e questo viene poi ripartito fra i soci". Peraltro, l'assenza di ripartizione di un utile e il conseguimento diretto di un vantaggio economico nel patrimonio delle consorziate appare come l'elemento distintivo fondamentale del consorzio dai contratti di associazione in partecipazione e di comiteresenza (art. 2449 e 2554 c.c.) ove a fronte di una gestione individuale si ha un profitto comune oggetto di successiva distribuzione fra le parti.

(6) Tale argomento è stato infatti utilizzato da MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, Milano, 1988, p. 80 e ss., per sostenere che nei consorzi, a differenza delle cooperative,



Nonostante ciò, non si può non evidenziare come anche i consorzi anticoncorrenziali mirino ad apportare nei bilanci delle singole imprese consorziate un vantaggio economico, o sostenendo il prezzo di vendita dei beni o servizi prodotti, o mantenendo basso il costo di acquisizione dei fattori produttivi (7).

Finiscono poi con l'incidere comunque sul risultato economico delle consorziate, anche se indirettamente, tutti quei consorzi di cooperazione aventi ad oggetto gli studi di mercato, la ricerca, il controllo qualitativo della produzione, ecc., in quanto mirano attraverso la disciplina e/o lo svolgimento di tali fasi a migliorare l'efficienza dell'impresa e l'efficacia della sua azione, con la conseguenza di arrecare in ogni caso vantaggi economici alle consorziate.

Il concetto di mutualità consortile così enucleato non può non evocare il confronto con il concetto di mutualità richiamato espressamente — a differenza dei consorzi — per le cooperative dall'art. 2511 c.c.. In passato, le disposizioni del codice civile in tema di cooperative non definivano lo scopo mutualistico (8), an-

lo scopo mutualistico è solo eventuale. Infatti, la gestione di servizio sarebbe assente sia nel caso di consorzi per la ripartizione di zone o di contingentamento della produzione, sia in quelli cooperativi di mera disciplina (ad esempio, i consorzi per la ricerca tecnologica, il controllo qualitativo della produzione, ecc.). Per l'Autore, come si avrà modo di approfondire oltre la facilitatività dei principi della porta aperta e del voto per testa, obbligatori nelle cooperative (ancorché, per il voto capitolario, vedasi la deroga di cui al comma 3 dell'art. 2538 c.c., rinnovellato dal D.Lgs. n. 6 del 2003), confermerebbe il carattere eventuale della mutualità consortile. Sul punto anche FRANCISCHELLI, *I consorzi per il coordinamento*, op. loc. cit.; ROMANO e PAVONI, *Osservazioni sulle società costituite per scopi mutualistici e per scopi di consorzio*, in *Riv. dir. ind.*, 1953, I, p. 115 e 116.

(7) La possibilità, peraltro, di ricorrere a consorzi anticoncorrenziali ha subito un indubbio ridimensionamento in seguito all'emanazione della legge *antitrust* (art. 2, l. n. 287 del 1990) che fra le intese vietate restringe il gioco della concorrenza, e pertanto vietate, ha ricompreso espressamente il consorzio. Per approfondimenti sull'argomento e richiami giurisprudenziali vedi AFFRANI, op. cit., p. 70 e ss.

(8) Sul concetto di scopo mutualistico in generale cfr. VOLPE PUTZOLU, *Mutualità cooperativa e mutualità consortile*, in *Riv. dir. comm.*, 1978, I, p. 384; ASCARELLI, *Cooperativa e società. Cacce al mutuo giuridico e magia delle parole*, in *Riv. soc.*, 1957, p. 357 e ss.; GALGANO, *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 1998-1999, p. 417; OPO, *L'essenza della società cooperativa e gli studi recenti*, in *Riv. dir. civ.*, 1959, p. 370 e ss.; VERRUCOLI, *La società cooperativa*, Milano, 1958, p. 94 e ss.; GRAZIANI, *MINERVINI e BELVISO, Manuale di diritto commerciale*, Napoli, 1990, p. 221; BASSI, *Cooperazione e mutualità*, Napoli, 1976, p. 6 e ss.; FERRARA, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2001, p. 851 e ss.; BUTTARO, *Sulla "non diversa" natura delle casse rurali e delle banche popolari*, in *Banca, borsa tit. cred.*, 1973, I, p. 161 e ss.; FUSKI, *Le società, in Trattato di diritto civile italiano*, X, t. III, 1987, p. 1048 e ss.; vedi inoltre sull'argomento BONIFANTE, *Il*

che se dalla relazione al codice (n. 1025) si evinceva che questo sarebbe consistito nella possibilità di fornire beni e servizi o occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione a condizioni più vantaggiose di quelle che si otterrebbero direttamente dal mercato, con ciò realizzando l'immediato vantaggio dei soci in quanto utenti o lavoratori.

In realtà, la relazione al codice, prescindendo dalla qualità dell'interesse economico perseguito, sembrava porre una limitazione che il dettato positivo non poneva. Ora, il chiaro disposto normativo dell'art. 2512 c.c., rinnovellato dal decreto legislativo di riforma del diritto societario (9), dispone che rientrano fra le cooperative a mutualità prevalente, oltre a quelle che svolgono la propria prevalente attività in favore di consumatori o utenti di beni e servizi o che si avvalgono delle prestazioni lavorative dei soci, anche quelle che svolgono la loro attività in favore dei soci o che si avvalgono, nello svolgimento della loro attività degli apporti di beni o servizi da parte degli stessi. Che i soci possano essere imprenditori risulta inequivocabilmente dal comma 3 dell'art. 2538 c.c., rinnovellato, per il quale "nelle cooperative in cui i soci realizzano lo scopo mutualistico attraverso l'integrazione delle rispettive imprese o di alcune fasi di esse, l'atto costitutivo può prevedere che il diritto di voto sia attribuito in ragione della partecipazione allo scambio mutualistico".

Tale precisazione risolve definitivamente la questione dell'utilizzo della cooperativa anche fra soggetti imprenditori, ciò che consente di affermare che la differenza (10) fra la cosiddetta mutualità non speculativa (cooperativa) e quella speculativa (consortile) è venuta di fatto a cessare.

concetto di mutualità, in *Democrazia e diritto*, 1977, p. 337 e ss.; SIMONETTO, *Il licro dell'impresa cooperativa: utile e risparmio di spesa*, in *Riv. soc.*, 1970, p. 237 e ss.; IOMI, *La cooperativa e lo scopo mutualistico*, in *Riv. soc.*, 1971, p. 245 e ss.; PAOLUCCI, *La mutualità nelle cooperative*, Milano, 1974, p. 37 e ss.; LEO, *La legge sulle casse rurali e artigiane e l'essenza della cooperativa*, in *Riv. soc.*, 1966, p. 552; IOMI, *Sviluppo economico ed evoluzione di forme giuridiche: il caso della cassa rurale*, in *Riv. soc.*, 1972, p. 395 e ss.; CESOLI, *Gli sviluppi della cooperazione e lo scopo mutualistico*, in *Jus*, 1977, p. 117 e ss..

(9) La riforma del diritto societario è stata approvata con D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 ed è entrata in vigore ai sensi dell'art. 10 del medesimo decreto il 1° gennaio 2004.

(10) Differenza rilevata da Mosco, op. cit., p. 80. Sul punto cfr. anche CORTINO, *Diritto Commerciale*, I, t. II, Padova, 1999, p. 676 e ss..

La mutualità, nel suo denominatore comune finisce dunque col coincidere con il conseguimento di determinati vantaggi direttamente nella sfera degli associati tramite l'organizzazione associativa: trasposto il concetto al caso dei consorzi (ma non solo), i vantaggi acquistano una valenza economica e gli associati la qualifica di imprenditori.

Non rimane, a questo punto, che esaminare il problema della compatibilità dello scopo mutualistico con quello di lucro.

In passato, proprio argomentando dalla definizione di consorzio si è ritenuto che lo scopo mutualistico fosse totalmente incompatibile con lo scopo di lucro (11).

Se oggetto dell'impresa consortile, infatti, può essere soltanto una fase delle consorziate, ciò impone che il consorzio operi solamente per conto di esse e quindi non per conto di terzi.

La tesi della mutualità pura è stata però oggetto di un attento riesame ad opera della dottrina maggioritaria che, pur con diverse sfumature e a differenti condizioni, riconosce ora la compatibilità della causa mutualistica con quella di lucro (12).

V'è chi, sostenendo l'assenza di espressi divieti al tipo di attività che i consorzi possono svolgere e tenendo conto che anche le cooperative, pur avendo causa indubbiamente mutualistica, possono perseguire un collaterale intento lucrativo, ritiene che anche i consorzi possano perseguire uno scopo di lucro, ancorché in via secondaria (13).

Una conferma in questo senso deriverebbe proprio dalla L. n. 240 del 1981 in tema di agevolazioni ai consorzi e alle società consortili fra piccole e medie imprese (14) ove, all'art. 4, è imposto l'obbligo di inserire nello statuto il divieto di distribuzione sotto qualsiasi forma di utili alle imprese consorziate. Essendo

(11) Così YOUNG PIZZOLU, *I consorzi per il coordinamento della produzione*, cit. p. 345; BELVISO, *Intervento*, in *Giur. comm.*, 1978, I, p. 329; CORRINO, *Diritto commerciale*, cit. p. 677 e 678.

(12) BORGICELLI, *op. cit.*, p. 134 e ss.; MARASÀ, *Le "società" senza scopo di lucro* Milano, 1984, p. 217 e ss.; IDEM, *Consorzi e società consortili*, Torino, 1990, p. 45; SIMONETTO, *Consorzi. Primi appunti sulla legge 10 maggio 1976*, n. 377, in *Riv. soc.*, 1977, p. 804; FUKSI, *Consorzi e società consortili, ancora una modifica occulta del codice civile*, in *Riv. dir. comm.*, 1976, I, p. 130 e ss.; MOSCO, *op. cit.*, p. 116 e ss.; DI SABATO, *Consorzi e società consortili*, in *Rass. dir. civ.*, 1988, p. 672 e 673.

(13) Così BORGICELLI, *op. cit.*, p. 135.

(14) Per il cui esame e commento si rinvia al cap. V, par. 2.

norma speciale destinata ad una particolare categoria di consorzi, la stessa confermerebbe, da un lato, che lo scopo di lucro è perseguibile, e dall'altro, addirittura, che il risultato economico del consorzio può essere oggetto di distribuzione fra le consorziate (15).

L'unico limite alla perseguibilità dello scopo di lucro starebbe, dunque, nella causa consortile che imporrebbe la preponderanza degli interessi mutualistici.

Altra dottrina, pur condividendo l'elasticità della causa consortile e comunque la necessità che nei consorzi lo scopo mutualistico prevalga sempre su quello lucrativo, non ammette la successiva distribuzione dell'utile ovvero il cosiddetto "lucro soggettivo" (16). Sarebbe invece concessa la distribuzione di ristorni, la qual cosa implicherebbe, tuttavia, la tenuta di una contabilità separata per l'attività mutualistica, da un lato, e per quella lucrativa, dall'altro (17).

Infine v'è chi ammette la possibilità di iterazione del consorzio col mercato e pertanto lo svolgimento di un'attività consortile a favore di terzi, ma non con il carattere dell'accessorietà (18), bensì con quelli più stringenti dell'ocasionalità e della riferibilità delle singole operazioni allo svolgimento della fase delle imprese associate a cui il consorzio è preposto (19).

(15) Cfr. BORGICELLI, *op. cit.*, p. 137.

(16) MARASÀ, *Le "società" senza scopo di lucro*, cit., p. 217.

(17) Così MARASÀ, *op. cit.*, p. 218, il quale ritiene che il dato della L. 240 del 1981 citata precedentemente nel testo confliga con l'art. 17, c. 3 della L. 19 marzo 1983, n. 72 il quale dispone che "la remunerazione del capitale sociale delle cooperative e dei consorzi non può in alcun caso essere superiore alla remunerazione dei presiti sociali". L'Autore propone un coordinamento delle disposizioni, limitando la possibilità di remunerazione del capitale all'utilizzo dei ristorni, non potendo la distribuzione dell'utile mai avvenire. Per ristorni si intende la restituzione ai consorziati dei sopravvanzi derivanti dalla gestione mutualistica. Conforme in parte anche SPOLIDORO, *Le società consortili*, Milano, 1984, p. 137 e ss. Per una critica a tale impostazione, vedi BORGICELLI, *op. cit.*, p. 135, nt. 341, il quale ritiene che il citato art. 17 sia norma speciale riferibile unicamente ai soggetti ivi indicati e con valenza unicamente tributaria. Anche GROSSO, *Note critiche sulla nuova "miniriforma" delle società cooperative*, in *Riv. soc.*, 1983, p. 132 e 142, ritiene che il riferimento generico ai consorzi sia frutto di un errore nel senso che si volesse far riferimento ai consorzi di cooperative.

(18) Per MARASÀ, *op. loc. cit.*, l'attività con i terzi può essere esercitata "soltanto nella misura necessaria a conferire il massimo grado di economicità alla gestione del servizio".

(19) Così MOSCO, *op. cit.*, p. 116, in particolare nt. 117, ove l'Autore, nel riportare alcuni esempi, ritiene perseguibile lo svolgimento di un'attività lucrativa con i terzi

Sembra dunque che la prevalente dottrina commerciale ammetta lo svolgimento da parte del consorzio di un'attività lucrativa con i terzi purché la stessa non snaturi la causa del contratto consortile. Deve, comunque, trattarsi sempre di lucro derivante dall'attività svolta con i terzi, in quanto i cosiddetti ristorni rappresentano solo un modo di distribuzione indiretta ai consorziati dei vantaggi consorziali maturati mediante restituzione delle eccedenze prodotte nelle operazioni compiute dal consorzio per loro conto. Non è infatti possibile qualificare come utile un avanzo realizzato a carico degli stessi consorziati (20).

Una volta enucleato il concetto di mutualità consortile e ammessa (perlomeno da parte della prevalente dottrina) pur con forti restrizioni, la compatibilità dello stesso con lo scopo di lucro, rimane da esaminare il caso in cui, per l'ampiezza dell'attività consortile svolta, il consorzio, pur operando per conto dei consorziati realizza un vantaggio da redistribuire ai medesimi tecnicamente assimilabile ad un utile societario.

In questa zona, apparentemente grigia, al confine fra le aree poc'anzi esaminate della mutualità e della lucratività, si colloca l'ipotesi in cui la fase delle imprese associate svolta dal consorzio si estende fino ad esaurire l'intero ciclo produttivo delle medesime.

Parte della dottrina ha ritenuto che l'attività consortile non possa spingersi mai fino al punto di assorbire l'intero ciclo economico-produttivo delle imprese consorziate (21).

Ciò deriverebbe dal dettato dell'art. 2602 c.c. il quale precisa che deve trattarsi di "determinate" fasi delle imprese consorziate,

nella misura in cui la stessa sia importante per il perseguimento dell'oggetto consortile ovvero la realizzazione della fase imprenditoriale al medesimo assegnata.

(20) Così MARASÀ, *Le "società" senza scopo di lucro*, cit., p. 219; BORGIOI, *op. cit.*, p. 135 e 369; MOSCO, *op. cit.*, p. 118; *contra* VOLPE PUTZOLU, *I consorzi*, cit., p. 334 e 335. Vedi anche OLIVO, *L'essenza della società cooperativa e gli studi recenti*, in *Riv. dir. civ.*, 1959, I, p. 388, ove l'Autore, per le cooperative, ritiene che la remunerazione del capitale non può tradursi in un "dare per riprendere".

(21) Così BORGIOI, *op. cit.*, p. 91 e 92; MOSCO, *op. cit.*, p. 92 e 98, nt. 79; MARASÀ, *Prime valutazioni sulla nuova normativa in tema di consorzi*, in *Riv. dir. civ.*, 1977, p. 536 e ss., (ancorché con un orientamento meno rigido in *Consorzi e società consorziali*, cit., p. 40). In una prospettiva rovesciata, GUCCIUMETTI, voce *Consorzi e società consorziali*, in *Noviss. dig. it., app.*, II, 1981, p. 490, il quale ha ritenuto che "l'organizzazione comune non deve necessariamente disciplinare l'intera attività delle imprese consorziate (...)".

con la conseguenza che non potrebbe trattarsi di tutte le fasi in cui tale ciclo è scomponibile.

Altra parte della dottrina, invece, ammette che il consorzio possa essere costituito per il compimento di un singolo affare o che comunque la "fase" possa comprendere l'intero ciclo produttivo, ma non anche la totalità del ciclo economico dell'affare realizzando così, al limite, la separazione fra gestione e rischio d'impresa (22).

È interessante soffermarsi su almeno due aspetti del ragionamento poc'anzi svolto, aspetti che peraltro assumono un'indubbia importanza sotto il profilo fiscale. In primo luogo, ritenendo che la genericità del termine "fase" consenta l'attribuzione al consorzio dell'intero ciclo produttivo, gli Autori sono costretti ad ammettere che il trasferimento del vantaggio mutualistico si tramuti nel meccanismo di ripartizione degli utili e delle perdite derivanti dall'affare fra tutte le consorziate o solo fra quelle che decidessero di assumersi il rischio d'impresa (che non può mai ricadere sul consorzio) (23).

E ciò è tanto più interessante se si pensa che, fra coloro che ammettono tale possibilità, v'è chi ritiene la mutualità consortile come "pura", non potendo il consorzio produrre utili, ma potendo solo agevolare la produzione degli stessi direttamente nella sfera economica delle consorziate (24).

In secondo luogo, la dottrina testé citata, ritiene insuperabile l'assunzione del rischio d'impresa in capo a tutte o solo alcune delle consorziate, senza tuttavia precisare attraverso quali criteri

(22) Cf. GALCANO, *Le "fasi dell'impresa" nei consorzi fra imprenditori*, in *Contratto e impresa*, 1986, p. 11 e ss.; IDEM, *Diritto civile e commerciale. L'impresa e le società*, Padova, 1994, p. 197 e ss.; PROLUCCI, *Consorzi e società consorziali*, cit., p. 443; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 332 e ss. (in part. nt. 47), la quale ammette il consorzio per il compimento di un unico affare a condizione che l'oggetto consortile essauna le dimensioni di una vera e propria organizzazione imprenditoriale.

(23) Così testualmente GALCANO, *Diritto civile e commerciale. L'impresa e le società*, cit., p. 200, per il quale "il rischio relativo agli appalti, che non si possano o non si vogliono affidare in esecuzione alle imprese consorziate, dovrà comunque essere trasferito su di esse: ad una o più di esse, se accettano di assumerlo per intero (assunzione ciascuna una data percentuale di partecipazione agli utili e alle perdite); altrimenti a tutte le imprese consorziate, fra le quali si ripartiscono utili e perdite dell'affare".

(24) Così VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 334 e ss.

dovrebbe avvenire la ripartizione, e se tali criteri debbano o meno assumere connotazioni mutualistiche (25).

Non si riesce invero a comprendere quali possano essere i criteri di stampo mutualistico, ovvero connessi all'attività svolta dalle consorziate, che giustificano una ripartizione degli utili diversa da quella basata sulla partecipazione al capitale di rischio, posto che le consorziate non svolgono per quell'affare alcuna attività essendo lo stesso eseguito interamente dal consorzio.

La questione, sul piano civilistico, sembra essersi sopita anche alla luce del fatto che, soprattutto in tema di appalti pubblici, è intervenuto dapprima l'art. 6, comma 2 della L. 17 febbraio 1987, n. 80, che ha sancito l'equiparazione dei consorzi di imprese ai raggruppamenti temporanei di impresa ai fini della partecipazione a gare e trattative private per l'assunzione ed esecuzione di appalti pubblici e, successivamente, l'art. 10 della Legge Merloni (L. n. 109 del 1994) che ne ha recepito il contenuto non lasciando più, dunque, alcun dubbio sulla possibilità che un consorzio possa assumere, al limite dello schema codicistico, una fase delle consorziate così ampia da coprire l'intero ciclo produttivo, ancorché si è detto, non l'intero ciclo economico.

## 2. La rilevanza fiscale dello scopo mutualistico nei consorzi che svolgono una o alcune fasi delle imprese consorziate.

Dopo aver sintetizzato le conclusioni a cui è giunta la dottrina commerciale in tema di mutualità consortile è possibile affrontare la questione connessa alla rilevanza dell'eventuale causa mutualistica sull'imputazione soggettiva del risultato economico derivante dall'attività consortile.

A tal scopo appare metodologicamente corretto distinguere il caso in cui il consorzio svolga una o più fasi (iniziali, terminali o

intermedie) del processo produttivo senza mai esaurirlo, da quello in cui l'attività consortile finisce col coincidere con tale processo.

La distinzione risulta motivata alla luce del contenuto che si è attribuito alla causa mutualistica del consorzio. Invero, salvo il pensiero di una certa dottrina (26) che nell'intento di individuare una causa consortile unitaria accomuna i consorzi anticoncorrenziali asseritamente non mutualistici a quelli di cooperazione mutualistici, con ciò confermando il carattere eventuale della mutualità consortile, non sembra esserci dubbio alcuno che il consorzio tra imprenditori, laddove svolga solo una o più fasi del ciclo produttivo delle consorziate, pone in essere un'attività mutualistica.

La stessa è volta, infatti, ad arrecare direttamente nella struttura di bilancio delle consorziate dei vantaggi economici consistenti normalmente nel contenimento dei costi o nell'aumento dei ricavi rispetto alla situazione antecedente all'entrata in funzione del consorzio medesimo (27).

Maggiori dubbi sorgono invece nel caso in cui le fasi assorbano l'intero ciclo di produzione. La stessa dottrina che ritiene compatibile (28) con la nozione di consorzio tale fattispecie, stenta a spiegare poi come il risultato dell'intera attività imprenditoriale svolta possa essere riattribuito alle consorziate sulla base di criteri mutualistici, posto che questi presuppongono lo svolgimento di una pur minima attività da parte delle consorziate che utilizzano il consorzio, al cui volume, variamente misurabile, è possibile riportare la parte di vantaggio economico da attribuire alle singole consorziate.

Valga l'ulteriore premessa che si preferisce in questa sede affrontare il problema dell'imputazione fiscale del risultato consortile in termini generali, riservandosi di affrontare le singole fattispecie nei paragrafi successivi.

Prendendo le mosse dal primo caso, ci si chiede se l'intento mutualistico perseguito dal consorzio incida sotto il profilo fiscale sull'imputazione del risultato alle singole consorziate anche me-

(26) Vedi nt. 6 del presente capitolo.

(27) Anzi, per quella stessa dottrina, lo scopo mutualistico non potrebbe essere negato, appunto, per i consorzi di cooperazione.

(28) Si è parlato di compatibilità e non di ammissibilità posto che la stessa è ormai fuori discussione grazie all'espressa previsione contenuta nelle leggi in tema di appalti pubblici. Vedi par. 1 del presente capitolo.

(25) È interessante notare come la scarsa giurisprudenza sul punto (Trib. Milano, 12 maggio 1984, in *Giur. comm.*, 1985, II, p. 531) dopo aver ammesso la possibilità che la "fase" coincida con l'esecuzione di un complesso affare, neghi poi l'omologa ad una società consortile per assenza di indicazioni nell'atto costitutivo dei criteri mutualistici di ripartizione dei vantaggi economici derivanti dallo svolgimento del contratto diversi della ripartizione dell'utile in proporzione alla partecipazione al capitale di rischio: "in tal modo è venuto meno in realtà qualsiasi distinzione fra società lucrative in senso stretto e società consortile".

dianze i cosiddetti ristorni, oppure non ostacoli il mantenimento dello stesso in capo al consorzio.

Valutare la causa consortile, è sicuramente da preferire la prima soluzione. Infatti, se è vero che di norma il nostro ordinamento tributario predilige nel caso degli enti collettivi lo schema imputazione/organizzazione (29) — che presuppone l'imputazione delle fattispecie giuridiche prima in capo all'ente collettivo e successivamente ai suoi partecipanti — è anche vero che lo scopo mutualistico agisce, sotto il profilo logico, in un momento antecedente all'imputazione della fattispecie impendendone il sorgere all'origine in capo al soggetto collettivo.

Nel caso dei consorzi che svolgono una o più fasi (ma non tutte) delle consorziate è ontologicamente impedito agli stessi, come si è avuto modo di vedere nel paragrafo precedente, di trattene i vantaggi economici realizzati per conto delle consorziate, emergendo questi ultimi direttamente nelle economie delle singole imprese partecipanti.

In questa ipotesi diviene irrilevante porsi un problema di imputazione di qualcosa che, nell'ambito del meccanismo causale, non dovrebbe realizzarsi comunque in capo al consorzio.

Quest'ultima precisazione aiuta a comprendere perché si è parlato di precedenza logica del momento di produzione della fattispecie imponibile su quello dell'imputazione soggettiva.

Qualora la fattispecie non si produca mai in capo all'ente non si porrà nemmeno il dubbio della relativa imputazione all'ente o ai suoi partecipanti e ciò anche se, per aspetti tecnico-economici, potrebbe sembrare che la stessa si sia prodotta.

Infatti, all'antecedenza logica non corrisponde sempre l'antecedenza sotto il profilo temporale. Si pensi a quelle ipotesi in cui il corrispettivo (o contributo) posto a carico delle consorziate per lo svolgimento di una determinata fase delle loro imprese e determinato dagli organi consortili in ragione di presunti volumi totali di utilizzo del "servizio" consortile si riveli, a consuntivo, sovrabbonante rispetto ai costi effettivi sopportati dal consorzio (30).

(29) Così testualmente Boata, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1995, p. 14 e ss., il quale pone il principio di "trasparenza" come alternativo allo schema citato. Si rinvia comunque per l'argomento al cap. I.

(30) Ciò accade sicuramente nel caso di presenza di costi variabili di struttura e di volumi effettivi di produzione del servizio "consortile" superiori a quelli preventivati.

In questo caso la produzione di un risultato economico in capo al consorzio è solo apparente e deriva da un meccanismo tecnico che consente solo a consuntivo di determinare il prezzo unitario del servizio. Ciò comporta sotto il profilo logico che il risultato economico prodotto dal consorzio sia solo apparente e che le eventuali eccedenze finanziarie debbano essere ristornate alle partecipanti (31).

Ai fini fiscali, infatti, la natura mutualistica della causa consortile, nel caso di specie, fa sì che, al limite, l'eventuale (32) controprestazione provvisoriamente chiesta dal consorzio alle consorziate per il "servizio" consortile non resti acquisita definitivamente dal consorzio sino al termine del periodo d'imposta. In quel momento sarà possibile, a consuntivo, definire i costi del "servizio" che per l'operare appunto della causa mutualistica verranno fatti pari ai componenti positivi. L'eventuale eccedenza avrà quindi solo natura finanziaria e potrà essere ristornata alle consorziate (33).

Si può concludere dunque l'esame di questa ipotesi, ritenendo che l'incontestabile natura mutualistica del consorzio svolgente una o più fasi delle consorziate, ma non tutte, impedisce, *ab origine*, la produzione in capo al medesimo di un risultato economico positivo per il quale si potrebbe porre un problema di imputazione all'ente, o per "trasparenza", ai soci.

Se, peraltro, la causa mutualistica è compatibile con quella lucrativa (34), per l'eventuale risultato economico conseguito presso i terzi dal consorzio il problema dell'imputazione soggettiva ri-

(31) Per la compatibilità di tale conclusione con la definizione di ristorno fornita dalla prevalente dottrina commerciale si rinvia ai riferimenti in n. 20.

(32) La precisazione circa la natura eventuale della controprestazione discende dalla circostanza che il consorzio potrebbe non prevedere alcuna controprestazione ma solo dei "contributi" variamente individuati, per l'esame dei quali, sotto il profilo fiscale, si rinvia ai successivi paragrafi.

(33) Ciò a meno che il patto consortile non preveda l'acquisizione definitiva dell'entrata proveniente dalle consorziate a fronte del servizio consortile, ciò che, tuttavia, potrebbe porre dei seri dubbi sulla compatibilità della clausola con la causa mutualistica del consorzio. La questione, comunque, esula dall'ambito della nostra indagine e sotto il profilo fiscale potrebbe condurre l'interprete a ritenere acquisito definitivamente il risultato in capo al consorzio in ragione anche, come s. vedrà, della titolarità in capo al consorzio della fonte produttiva del risultato economico.

(34) Si rinvia al paragrafo precedente per l'esame delle varieghe posizioni dottrinali sull'argomento.

mane sicuramente aperto, e ci si riserva di affrontarlo al termine dell'esame del secondo caso proposto.

### 2.1. (segue) e nei consorzi che svolgono tutte le fasi delle consorziate.

Ben più complessa si presenta l'ipotesi del consorzio che esaurisce l'intero ciclo produttivo delle consorziate. Si è detto come non solo la dottrina commerciale lo ritenga ammissibile, a condizione che il ciclo produttivo affidato al consorzio non esaurisca anche quello economico delle consorziate, ma anche lo stesso legislatore che ne ha espressamente previsto l'operatività. In questo caso, però, associare il carattere mutualistico alla causa consortile appare difficile; o meglio, appare arduo immaginare una "mutualità" che non si riduca ad una mera distribuzione di un risultato economico prodotto dal consorzio a favore delle singole consorziate in proporzione ai rispettivi apporti o conferimenti.

La complessità del caso risiede nella circostanza che in questa ipotesi non è possibile scorgere una "gestione di servizio" da parte del consorzio per conto delle consorziate, ed è pertanto impossibile misurare il grado di utilizzo del consorzio da parte delle medesime: il consorzio pone in essere un'attività completa, organizzata dai propri organi, della quale sostiene tutti i relativi costi e spese.

Non svolge dunque un "servizio" per le consorziate, ma direttamente un'attività per i terzi.

Già questa semplice considerazione dovrebbe deporre a favore di un'imputazione del risultato economico dell'attività svolta al consorzio piuttosto che alle consorziate; ma la circostanza che la dottrina commerciale, pur ritenendola un'ipotesi di confine (35), la consideri ammissibile nell'ambito dello schema mutualistico ci induce ad approfondirla sotto il profilo fiscale per vedere se le particolari esigenze di questo settore dell'ordinamento depongano per un soluzione diversa da quella raggiunta per il caso precedente, fondata appunto sulla rilevanza fiscale dello scopo mutualistico.

(35) Cfr. Autori cit. nt. 22, fra i quali GALGANO. Le "fasi dell'impresa" nei consorzi, cit., p. 11, e VOUGE PIZZOLI, *ult. op. loc. cit.*

Nel sistema dei tributi diretti il punto di collegamento fra il presupposto del tributo e la figura soggettiva è dato dal "possessione" del reddito, così come previsto dall'art. 1 T.U.I.R. (36). Invero, una volta individuato il presupposto, occorre stabilire a quali dei soggetti potenzialmente in grado di rivestire il ruolo di soggetti passivi del tributo sia imputabile.

Può infatti accadere che al mutare del criterio di imputazione cambi il soggetto di riferimento e che i diversi soggetti a cui riferire la fattispecie imponible siano tutti astrattamente in grado di assumere il ruolo di soggetto passivo del tributo (37).

Il concetto di "possessione", applicato al reddito non è stato interpretato, soprattutto in passato, univocamente. Trascurando la posizione di chi (38) ha attribuito allo stesso il significato dell'omonimo istituto civilistico, in quanto minoritaria e fondata su elementi che mai si conciliano con talune categorie di reddito (39), la

(36) Il "possessione" del reddito rimane l'elemento cardine del presupposto impositivo nei tributi diretti anche nel nuovo T.U.I.R.: sia ai fini IRPEF (art. 1), sia ai fini IRES (art. 72), si continua a far riferimento a tale concetto.

(37) Si pensi, fra i vari, ai casi dei redditi derivanti dall'attività separata di ciascun coniuge nel regime di comunione convenzionale prima della modifica dell'art. 4, lett. a) T.U.I.R. (che riprende, invariata anche nella numerazione, la norma del vecchio T.U.I.R.) o ai compensi di amministratori e sindaci riversati ad associazioni di categoria ove sia entrambi i coniugi, sia gli amministratori e le associazioni di categoria sono in grado di ricoprire il ruolo di soggetto passivo tributario. Ciò non accade, ad esempio, nelle ipotesi di scuola dell'«credita fiacente o dell'impresa familiare, ove un'alternativa rispettivamente agli eredi o al titolare e ai suoi collaboratori nemmeno si pone vista l'assenza di soggettività tributaria delle relative figure. Per l'esame dei primi si rinvia a TAVERI, *Confusione nell'anti-elusione (a proposito della comunione convenzionale dei redditi)*, in *Boll. trib.*, 1989, p. 1283, e TOSS, *L'efficacia fiscale delle convenzioni matrimoniali*, in *Rass. trib.*, 1987, I, p. 165; IOEM, *Considerazioni sul regime fiscale della famiglia: discriminazioni ai danni delle famiglie monoreddito, prospettive di riforma e problematiche di ordine costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 351, e da ultimo PAPARELLA, *Possesso di redditi ed imputazione fittizia. Contributo allo studio dell'elemento soggettivo nella fattispecie imponible*, Milano, 2000, p. 132. Per i casi di apparente soggettività si rinvia al cap. I, par. 3.1, nt. 60.

(38) GALGOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti, aspetti particolari*, Padova, 1983, in part. p. 17, 65 e 73; PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, p. 632, e, sembrerebbe, anche PUORI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, IV, Padova, 1994, p. 6 (ancorché in passato abbia interpretato tale concetto in senso più ampio: IOEM, *Il lavoro dipendente nel diritto tributario*, Milano, 1975, p. 166, nt. 50).

(39) Per la critica a tale teoria si rinvia fra i vari a MICCONEI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, p. 66 e ss. e in part. 78, ove l'Autore ritiene inapplicabile il concetto civilistico, che presuppone la mate-

dottrina ha talvolta abbracciato la tesi del possesso come "concreta disponibilità", talaltra quella del possesso come possesso della fonte.

La prima delle teorie, che troverebbe conferma nella stessa Relazione Ministeriale all'art. 1 del D.P.R. n. 597 del 1973, riferisce il presupposto del tributo non tanto a chi ne ha la titolarità giuridica, quanto a chi ne ha la concreta disponibilità (40) senza, peraltro, specificare chiaramente in cosa consista tale ultimo concetto.

Si è, comunque, valorizzata la suddetta differenza tenendo anche in considerazione il disposto di sporadiche norme che sembrano confermare, in particolari casi, la prevalenza della materiale disponibilità sulla titolarità giuridica. Pur potendosi dubitare astrattamente della correttezza del metodo induttivo che ritragga conclusioni generali da norme dettate per particolari fattispecie, i più importanti elementi normativi su cui poggiava la citata dicotomia erano gli artt. 2, commi 1 e 4, lett. a) del D.P.R. n. 597 del 1973, in tema di cumulo dei redditi dei coniugi, e l'art. 4, lett. c) del medesimo decreto in tema di redditi altrui di cui si abbia la libera disponibilità o l'amministrazione senza obbligo di rendiconto.

Tali norme sono definitivamente scomparse nell'ordinamento dei tributi diretti, la prima ad opera della nota sentenza della Corte Costituzionale n. 179 del 15 luglio 1976 (41), la seconda ad opera del testo unico (42).

rialità dell'oggetto, al reddito d'impresa, entità di sicura matrice "convenzionale"; FALCETTA, *Ancora qualche spunto in tema di tassazione delle sopravvenienze attive "concordatarie"*, in *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1986, p. 298, nt. 21 e 22; PAPARELLA, *op. cit.*, p. 125 e ss.

(40) Cfr. POTTICO, *Il sistema delle imposte dirette*, cit., p. 19; D'AMATI, *Il diritto tributario. In Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, cit., I, p. 68; FERLIZZO NATALE, *Lezioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 1990, p. 24.

(41) In *Giur. Cost.*, 1976, I, c. 1905 e per un commento alla quale si rinvia a FERLIZZO, *"Possesso" di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del "cumulo"*, in *Giur. Cost.*, 1976, I, 2169; DE MITA, *La illegittimità costituzionale del cd. cumulo*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, p. 557; FERONE, *Il cumulo dei redditi familiari: costituzionalità del "cumulo" o soltanto iniquo?*, in *Giur. Cost.*, 1976, I, 2188; GALLO, *Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, I, p. 92; MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1988, p. 11; SCHAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in *La capacità contributiva*, a cura di MOSCHETTI, Padova, 1993, p. 75 e ss.; GRIPPA SALVERTI, *Cumulo dei redditi e Costituzione*, in *Foro it.*, 1976, I, 2530.

(42) Per MICCINESI, *op. cit.*, p. 91, "al di fuori dei redditi familiari, l'unico esempio solitamente adatto di redditi altrui riferibili al soggetto passivo è quello della dichiarazione di assenza, ove i redditi dell'assente risultino attribuiti a coloro che sono stati im-

Anzi, volendo argomentare dal dato normativo si è propensi a ritenere che con la decretata irrilevanza fiscale delle convenzioni matrimoniali (43) il legislatore abbia definitivamente disconosciuto ogni caso di disponibilità effettiva del reddito avulso dalla titolarità della fonte di produzione, rimanendo la prima condizione necessaria, ma non sufficiente ad integrare l'imputazione soggettiva del presupposto (44).

Salvo un recente e minoritario contributo dottrinale inquadrabile nella tesi della disponibilità (45), la tesi della titolarità della fonte appare sicuramente, in dottrina (46), quella più attuale e maggiormente conforme al dettato normativo.

messi nel possesso dei relativi beni". Per lo stesso Autore (p. 92-93) il caso di assenza appare attualmente l'unico in grado di giustificare la dicotomia fra titolarità e possesso del reddito, giustificato fra l'altro dall'art. 53 c.c. che attribuisce a coloro che sono inermi nel possesso dei beni, ed esclusa la quota riservata all'assente, il libero godimento dei redditi di quest'ultimo. Conforme PAPARELLA, *op. cit.*, p. 131. Cfr. anche GALEOTTI FLORES, *op. cit.*, p. 140; NUSSI, *Imputazione del reddito*, cit., p. 609; ESCALAR, *Possesso dei redditi ed imputazione soggettiva dei frutti derivanti da titoli oggetto di riporto*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 35, nt. 57, ove l'Autore sembra attribuire al beneficiario non tanto la disponibilità, quanto la titolarità giuridica dei relativi redditi.

(43) L'art. 4, comma 1, lett. a) T.U.I.R. ha infatti stabilito che i proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono a lui imputati in ogni caso per l'intero ammontare. Per i riferimenti dottrinali si rinvia alla nt. 37 del presente capitolo.

(44) Così testualmente Tosi, *La nozione di reddito*, cit., p. 47.

(45) Si fa riferimento a NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, che include l'elemento del "possesso" nella componente materiale del presupposto piuttosto che in quella soggettiva. La prima sarebbe pertanto la risultante del reddito e del possesso (p. 321 e ss.). Il reddito sarebbe riferibile al soggetto titolare del diritto civilistico sullo stesso, o, in altre parole a colui che gode della "spettanza" civilistica sul reddito e non a colui che è titolare della fonte produttiva. (p. 330 e ss.). In questa ottica il "possesso" viene interpretato riduttivamente come l'elemento che esprime l'imputazione temporale del reddito al periodo d'imposta (p. 168). Per una critica puntuale alla teoria si rinvia a PAPARELLA, *op. cit.*, p. 134 e ss.

(46) Cfr. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi*, cit., p. 93; Tosi, *op. cit.*, loc. cit.; GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusive*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, I, p. 1762; TINELLI, *L'accertamento sinatico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993, p. 59 e 63; CASTALDI, *Gli enti non commerciali*, cit., p. 54; BOKIA, *Il principio di trasparenza*, cit., p. 263; MARCHETTI, *Il risparmio nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano, 1997, p. 306; FANTOZZO, *Diritto tributario*, cit., p. 626; PAPARELLA, *op. cit.*, p. 157. Tale orientamento, a parere di chi scrive, deve considerarsi ancora attuale anche tenendo conto delle disposizioni del nuovo Testo Unico che hanno esteso il principio di imputazione per trasparenza del reddito prodotto da società di capitali ai soci siano essi società di capitali (art. 115 T.U.I.R.) o persone fisiche (art. 116 T.U.I.R.). Invero, benché le norme testé citate nel loro complesso possano apparire, a prima vista, come una deroga al principio del possesso del reddito ineso come titolarità della fonte — in quanto finiscono con l'attribuire il reddito a soggetti, i soci, distinti dal soggetto titolare della fonte, la società di capitali — non si può non evidenziare, piuttosto, come tali

Per titolarità della fonte deve intendersi quell'insieme di situazioni giuridiche che il soggetto può esprimere sulla fonte produttiva dalla quale scaturisce il reddito. Fra le situazioni giuridiche conseguenti vi è anche quella di disporre del reddito che origina dalla fonte, dimodoché il potere di disposizione e la disponibilità risultano intimamente connessi non essendo che due facce della stessa meaglia.

Se il primo spetta a soggetto diverso da colui a cui spetta la seconda sarà corretto riferire la tassazione a colui che eserciti il potere di disposizione del reddito, in quanto anche tale potere costituisce espressione di capacità contributiva (47). Se, tuttavia, l'atto di trasferimento trasferisce anche la fonte o diviene di per sé nuova fonte reddituale, lo stesso si riverbererà inevitabilmente sul beneficiario facendolo divenire così soggetto passivo (48).

norme in realtà rappresentano un'eccezione ben delimitata del citato principio. Anzitutto, tali regimi sono opzionali e pertanto derogatori della regola generale di imputazione del reddito alla società in quanto titolare della fonte. In secondo luogo, tali principi trovano applicazione per fattispecie ben delimitate: a) il cosiddetto *consortium relief* (art. 115) è applicabile solo alle società di capitali residenti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) T.U.I.R., partecipante esclusivamente da società di capitali residenti (tranne l'eccezione di cui al comma 2) in quote comprese fra il 10 ed il 50%, che non abbiano emesso strumenti finanziari di cui all'art. 2346 c.c. e che non abbiano esercitato l'opzione per il cosiddetto consolidato nazionale o consolidato mondiale; b) la trasparenza di cui all'art. 116 si applica solo alle società a responsabilità limitata con ricavi al di sotto delle scelte previste per l'applicazione degli studi di settore e con un numero di soci persone fisiche non superiore a 10 (20, se cooperative) e sempre che non vi sia possesso o acquisto di partecipazioni che godano del regime della *participation exemption*. Come evidenziato dalla dottrina (FANTOZZI e SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, cit., p. 685 e ss.; SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., p. 1504 e ss.; BUONO e VASCHEIRO, *Il consortium relief*, in *Il Fisco*, 2003, p. 7485 e ss.) la trasparenza fiscale delle società di capitali non risponderebbe ad un orientamento sistematico del problema sulla doppia imposizione dei redditi sociali, quanto a logiche particolaristiche. L'art. 115 consentirebbe, invece, di ovviare all'intrasmissibilità delle perdite attraverso la svalutazione delle partecipazioni in molti casi in cui non è possibile ricorrere al consolidato, mentre l'art. 116 risponderebbe solo alla necessità di assimilare il regime fiscale delle S.r.l. a quello delle società di persone.

(47) L'opinione è largamente condivisa in dottrina. Si rinvia a FIDELE, *"Possesso" di redditi*, cit., p. 2175, in part. nt. 34; MICCINESI, *L'imposizione sui redditi*, cit., p. 96, e anche per ulteriori riferimenti a Tosi, *La nozione di reddito*, cit., p. 46.

(48) Cfr. MICCINESI, *op. cit.*, p. 97; TABET, *Confusione nell'anti-elusione*, cit., p. 1284; CASTALDI, *Gli enti non commerciali*, cit., p. 55, nt. 7; Tosi, *L'ufficio fiscale delle convenzioni matrimoniali*, cit., p. 177 e ss., e *IDEM*, *La nozione di reddito*, cit., p. 47 ove l'Autore nega il possesso nell'ipotesi di totale indisponibilità o di presenza di un vincolo di destinazione (almeno stretto) da ridurre oltremisura la teorica libera disponibilità dello stesso. In senso analogo MOSCHERINI, *La soggettività tributaria delle unità sanitarie locali ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Fin. loc.*, 1932,

Gli atti devolutivi volontari invece risultano assolutamente irrilevanti ai fini dell'individuazione del soggetto passivo essendo espressione del potere di disposizione del reddito che consegue dalla titolarità della fonte.

Prima di trasporre questa conclusione al caso dei consorzi che svolgono l'intero ciclo produttivo delle consorziate e che, come è evidente, in quanto enti commerciali, sono suscettibili di produrre unicamente reddito d'impresa, occorre brevemente fare accenno al problema dell'individuazione della fonte in tale categoria di reddito.

Con la riforma tributaria del 1973 è stata definitivamente abbandonata l'idea che nel reddito d'impresa la fonte potesse essere direttamente il capitale impiegato unitamente al lavoro dell'imprenditore o l'azienda o ancora il complesso dei beni utilizzati dall'imprenditore nell'esercizio della medesima, dovendosi piuttosto puntare l'attenzione, come unica sorgente, sull'attività svolta (49).

Anche coloro che hanno negato, più recentemente, l'esistenza di uno stretto nesso di causalità fra attività e reddito hanno comunque evidenziato la connessione del reddito con la sfera economica rappresentata dall'attività (50).

p. 392 e ss. Di diverso avviso solo su quest'ultimo punto sembra PAPARELLA, *op. cit.*, p. 147, ove afferma che "né il risultato cambia qualora la destinazione non sia il frutto di una scelta volontaria ma derivi da un obbligo *ex lege* oppure costituisca un effetto legale; in simili ipotesi, infatti, l'aspetto devolutivo è comunque preceduto da un momento in cui il reddito si appunta in capo al titolare della fonte, donde la conclusione definitiva che ci porta a considerare irrilevante qualsiasi atto di destinazione del reddito (sia volontario che *ex lege*), salvo che ad esso non consegua anche il trasferimento della fonte".

(49) Invero, nel T.U.I.R. del 1958, n. 645 erano contemplati fra i redditi della categoria B (art. 38) i redditi alla produzione dei quali concorrono il capitale ed il lavoro, fra i quali quelli derivanti dall'esercizio di imprese commerciali. Solo con il D.P.R. n. 597 del 1973 scompare ogni riferimento alla combinazione di capitale e lavoro ed emerge definitivamente l'importanza dell'attività, intesa come fonte produttiva. Sul punto, anche per riferimenti giurisprudenziali, vedi Nuzzo, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, p. 38 e ss.; FIDELE, *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1980, I, 1806; MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento italiano*, Padova, 1988, p. 212; e per l'evoluzione precedente alla riforma FALISITTA, *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966, p. 78 e ss.; FIDELE, *Profili dell'imposizione degli incrementi di valore nell'ordinamento tributario*, in AA.VV., *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, Milano, 1970, p. 125 e ss..

(50) Cfr. MICCINESI, *Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993, p. 72 e ss., il quale ritiene che fra reddito e attività esista un nesso di oggettiva incidenza.