

Alla luce delle considerazioni svolte, nel caso del consorzio che esegue l'intero ciclo produttivo delle consorziate appare evidente come l'unica attività imprenditoriale (in senso fiscale) svolta sia quella del consorzio. Le consorziate "delegano" infatti all'organizzazione consortile non una o più fasi delle rispettive imprese, continuando a svolgere le restanti fasi, bensì tutte le fasi, privandosi di fatto della fonte e rimanendo unicamente destinatari dell'eventuale diritto alla distribuzione del risultato economico ottenuto dal consorzio. L'eventuale risultato economico che scaturisce dallo svolgimento di tale attività, pertanto, non potrà che essere riferito al consorzio, unico titolare della fonte produttiva.

Anche nel primo caso del consorzio che svolge una o più fasi delle consorziate, l'attività consortile, consistente appunto nelle sole fasi "delegata", è imputabile unicamente al consorzio. La differenza con la seconda ipotesi è che, per l'operare della mutualità consortile, nessun risultato economico scaturisce da tale attività e, pertanto, nessun problema di imputazione dello stesso può nascere. Di conseguenza, possiamo affermare che vi è coerenza nelle soluzioni prospettate nelle due ipotesi, anche se le stesse risultano di segno opposto.

Nel primo caso, infatti, risulta legittimo sotto il profilo fiscale che il consorzio "ribalti" costi e ricavi sopportati nello svolgimento della fase affidatagli sulle imprese consorziate per le quali ha svolto il proprio "servizio". Il risultato economico dell'attività consortile viene pertanto azzerato nel rispetto della indubbia causa mutualistica emergendo naturalmente nella sfera economica delle consorziate.

Il cosiddetto "ribaltamento" dei costi e dei ricavi risulta così rapportato, e non potrebbe essere diversamente, al *quantum* di utilizzo del servizio consortile da parte delle consorziate e assolutamente indipendente dalla quota di partecipazione al fondo consortile.

Anche riportandoci alla teoria secondo la quale l'attività di- viene parametro dell'oggettiva inerenza, nella prima ipotesi i costi e le spese riaddebitate alle consorziate ad opera del consorzio risultano pienamente inerenti per queste ultime rappresentando il costo del "servizio" consortile, costo indispensabile per lo svolgimento delle loro attività anche per la sola porzione dalle stesse svolta.

All'opposto, per il consorzio che svolge l'intero ciclo produttivo delle proprie partecipanti diviene difficile, in assenza di un vero e proprio servizio svolto per le consorziate, giustificare in termini di inerenza il riaddebito alle medesime dei costi sopportati nello svolgimento dell'attività.

E ciò appare tanto più vero se si tiene in considerazione la circostanza che in tal caso il criterio "mutualistico" sulla base del quale effettuare l'ipotetico ribaltamento non v'è, o comunque coincide con la quota di partecipazione al fondo consortile (51). La stessa dottrina commerciale che ammette tale tipologia di consorzi nell'ambito dello schema mutualistico (52) si limita ad affermare che la mutualità implica la circostanza che gli utili o le perdite dovranno gravare su tutte o solo su quelle consorziate che decidessero di assumersi il rischio dell'attività svolta, con ciò, da un lato, debordando dal concetto di mutualità come gestione di servizio e, dall'altro, omettendo di fornire le caratteristiche che il criterio di ripartizione del risultato dovrebbe in tal caso avere per poter essere definito mutualistico.

E qui emerge forse l'elemento che può fuorviare — come si avrà modo di verificare esaminando in seguito le singole tipologie di consorzi — l'attenzione dell'interprete della norma tributaria, deponendo a favore della totale "trasparenza" dei consorzi del secondo tipo.

La preoccupazione della dottrina commerciale appena citata è quella di evitare che, attraverso l'utilizzo dello strumento consortile per lo svolgimento completo di un'attività consistente in un unico affare di grandi dimensioni, il rischio d'impresa possa rimanere relegato allo stadio consortile, non operando il "ribaltamento" delle responsabilità sulle consorziate previsto dall'art. 2615-ter c.c. per le attività svolte per conto delle medesime.

Ammettendo la citata dottrina tale tipologia di consorzi, come del resto successivamente ha fatto lo stesso legislatore in tema di appalti pubblici, appare evidentemente fondata la preoccupazione. Meno corretto sembra, a chi scrive, basare su tali considerazioni, volte alla tutela dei terzi che operano con simili consorzi, la "tra-

(51) Si rammenta che la giurisprudenza (Trib. Milano, sent. 12 maggio 1984) ha negato l'omologazione di una società consortile perché i due criteri tendevano appunto a coincidere: si rinvia alla nt. 25 del presente capitolo.

(52) Cfr. GALGANO, opere citate in nt. 22 del presente capitolo.

sparenza" fiscale di quest'ultimi, unici titolari dell'attività svolta e pertanto della fonte produttiva, fonte in grado di riferire il "possessiono" del risultato unicamente agli stessi piuttosto che alle proprie consorziate.

Le considerazioni appena svolte trovano piena applicazione sia nel caso del consorzio per lo svolgimento di una o più fasi delle imprese consorziate che occasionalmente svolga attività con i terzi (anche diversa o più ampia di quella consortile) per realizzare il proprio scopo (53), sia in quello del consorzio che marginalmente o occasionalmente svolga un'attività con i terzi, esorbitante o meno le fasi affidategli dalle consorziate, ma non necessaria al perseguimento del citato scopo.

Come già ricordato certa dottrina ritiene compatibile la causa mutualistica con quella lucrativa solo per i primi, mentre altra dottrina la ritiene compatibile in entrambe le fattispecie.

Sotto il profilo fiscale le fattispecie non appaiono assimilabili. In entrambi i casi è fuori dubbio che l'attività viene svolta dal consorzio e che ad esso pertanto appartiene la fonte produttiva del risultato economico. È anche vero che in ambedue le fattispecie il consorzio sarebbe in grado di "ribaltare" sulle consorziate il risultato economico conseguito per l'attività svolta con i terzi sulla base dello stesso criterio mutualistico — diverso dalla partecipazione al fondo consortile — utilizzato per attribuire alle consorziate il vantaggio economico derivante dallo svolgimento delle "fasi" affidate al consorzio e sicuramente rapportato al grado di utilizzo da parte delle stesse del "servizio" consortile.

Tuttavia, l'"azzeramento", da un lato, del risultato economico del consorzio e, dall'altro, la riattribuzione dello stesso alle consorziate, come effetto della mutualità consortile, possono rilevare fiscalmente nella misura in cui si riferiscono all'attività consortile consistente nello svolgimento di una o più fasi delle consorziate o anche in attività svolte con i terzi, ma necessarie al perseguimento dello scopo mutualistico consortile. Laddove invece l'attività con i terzi sia svicolata da quella propriamente consortile, il criterio mutualistico utilizzabile per il riparto dei vantaggi economici della

(53) Caso già trattato alla nt. 19 del presente capitolo a cui si rinvia per i riferimenti bibliografici.

seconda non potrebbe essere utilizzato per "ribaltare" i risultati economici della prima sulle consorziate.

Se invece una determinata "commessa" comprende anche, nell'oggetto unitario, una cessione di beni o una prestazione di servizi che esorbita l'oggetto consortile (ovvero le "fasi" affidate al consorzio), e il consorzio non potrebbe aggiudicarsi la "commessa" senza fornire anche tali beni o servizi oltre a quelli rientranti nell'oggetto, è evidente che, pur non acquisendoli dalle consorziate, bensì dal mercato, il risultato economico dell'intera commessa, comprensivo anche dell'utile derivante dall'operazione "esorbitante", andrà imputato alle consorziate sulla base del criterio mutualistico adottato, rapportato al *quantum* di partecipazione alla "commessa" di ciascun consorzio. V'è, infatti, una stretta connessione fra l'attività esorbitante l'oggetto consortile e l'oggetto stesso, ditalché quest'ultimo non potrebbe essere conseguito (e di conseguenza nemmeno lo scopo mutualistico) senza lo svolgimento della prima. Il ribaltamento risponderebbe quindi alla logica del "servizio" reso dal consorzio alle consorziate, ciò che invece non accade nella seconda delle fattispecie esaminate ove l'attività con i terzi risulta indipendente dall'attività consortile mutualistica.

In tale ipotesi, pur in presenza di un criterio di riparto dei vantaggi derivanti dallo svolgimento dell'attività mutualistica, lo stesso non potrebbe trovare applicazione per l'attività lucrativa i cui risultati rimarrebbero riferibili unicamente al consorzio, titolare della relativa fonte.

### 5. Il trattamento fiscale dei ristorni consortili.

Nell'esaminare nel precedente paragrafo il caso in cui il consorzio svolge una o più fasi, ma non tutte, del ciclo economico delle consorziate si è affermato che per effetto della causa mutualistica il risultato economico derivante dall'attività consortile, attività imputabile fiscalmente solo al consorzio, si "azzerava" in capo a quest'ultimo per realizzarsi direttamente nelle economie delle singole imprese consorziate.

Ciò può avvenire tecnicamente mediante una precisa stima dei costi generali di gestione del consorzio, dei costi di acquisizione dei fattori produttivi impiegati nell'attività consortile e dei "vo-

lumi" di domanda del servizio consortile da parte delle imprese associate. Come è facile intendere, di fatto, può risultare estremamente difficile, date le variabili in gioco, che il bilancio di fine esercizio parreggi perfettamente realizzando così in prima battuta, senza necessità di ulteriori interventi distributivi, l'emersione del risultato economico dell'attività direttamente nei bilanci delle consorziate.

Laddove il consorzio di tal fatta chiuda il bilancio presentando un avanzo derivante unicamente dall'attività con le consorziate, il citato "azzeramento" del risultato e il suo "ribaltamento" sulle consorziate potrà avvenire tramite appunto i ristorni.

Questi non rappresentano — si è detto — distribuzione di utili in quanto non vengono realizzati con i terzi, bensì con gli stessi consorziati: i ristorni non rappresentano altro che la restituzione di un'eccedenza del prezzo del servizio consortile fatto pagare in acconto ai consorziati prima di determinare definitivamente lo stesso sulla base dei valori di bilancio a consuntivo. Essi, pertanto, assumono la natura di riduzione di elementi di costo e dunque non dovrebbero in alcun modo assumere rilevanza sotto il profilo fiscale come distribuzione di utili.

Una conferma della correttezza dell'assunto nelle imposte dirette la si ricava dalle norme fiscali che regolamentano i ristorni nelle cooperative e nei consorzi di cooperative. La natura mutualistica della causa cooperativistica (54) e il riferimento ai consorzi di cooperative consentono sicuramente di ricavare dal testo normativo principi applicabili in generale ai consorzi che svolgono una o più fasi delle imprese consorziate.

Il D.L. 15 aprile 2002, n. 63, convertito nella L. n. 112 del 2002, ha introdotto all'art. 6 disposizioni sul trattamento fiscale delle società cooperative ed in particolare il comma 2 ha discipli-

(54) Per il confronto fra la mutualità consortile e quella delle cooperative si rinvia al par. 1 del presente capitolo. Si fa presente, peraltro, che con la riforma del diritto societario entrata in vigore nel 2004 il regime dei ristorni delle cooperative è stato per la prima volta disciplinato nell'art. 2545-sevices c.c. commisurandolo all'entità dei rapporti di scambio mutualistico intervenuti fra il socio e la cooperativa, imponendo la separazione contabile tra i dati relativi all'attività svolta con i soci (da cui originano i ristorni) e le restanti attività e disciplinando la distribuzione dei ristorni che potrà avvenire anche mediante aumento proporzionale del valore o del numero delle quote di partecipazione o mediante l'emissione di strumenti finanziari. Analoga disciplina non è stata invece detta per i consorzi.

nato la fattispecie dei cosiddetti ristorni statuendo che, se tali somme vengono destinate ad aumento del capitale sociale della cooperativa o del consorzio, non concorrono a formare reddito imponibile in capo ai soci, né valore della produzione ai fini IRAP.

I ristorni possono avvenire sotto forma di integrazione retributiva nelle cooperative di produzione e lavoro (55) e, in genere nelle società cooperative e loro consorzi, sotto forma di attribuzione di somme ai soci a titolo di restituzione di una parte del prezzo dei beni e servizi acquistati o di maggior compenso per i conferimenti effettuati (56).

I ristorni così individuati costituiscono costi deducibili per le cooperative e i loro consorzi. In realtà, potrebbe sembrare che tale deducibilità sia sempre subordinata alla preventiva imputazione a capitale di tali somme, ciò che, data la natura agevolativa della norma, potrebbe apparire un'eccezione all'ineducibilità di tali componenti, piuttosto che una conferma del principio generale della loro detraibilità.

Tuttavia, la riprova che le cose non stanno così la si ricava dalla norma stessa laddove nella seconda parte del comma 2 disciplina l'ipotesi della successiva restituzione del capitale sociale costituito mediante la destinazione dei ristorni.

Infatti, nelle cooperative di produzione e lavoro, per i ristorni costituiti da integrazioni retributive, la restituzione del capitale comporta l'assoggettamento ad IRPEF in capo al socio percettore perché, appunto, tali ristorni, se attribuiti direttamente al socio senza la previa imputazione a capitale, avrebbero costituito per lo stesso imponibile IRPEF. Ciò non accade invece per i ristorni del secondo tipo (restituzione di una parte del prezzo), quelli, per intendersi, che realizzano in genere anche i consorzi in oggetto.

Viene precisato, infatti, che la restituzione del capitale aumentato tramite tali ristorni non costituisce materia imponibile per il percettore, e ciò trova la sua spiegazione proprio nel fatto che tali ristorni non rappresentano che una restituzione avente carattere finanziario di una parte del "prezzo" provvisoriamente pagato dai

(55) In misura non superiore al 30 per cento dei trattamenti retributivi complessivi. Cfr. l'art. 3, comma 2, lett. b), L. n. 142 del 2001.

(56) Cfr. l'art. 12 del D.P.R. n. 601 del 1973 rinnovellato dall'art. 6 della L. 25 dicembre 2000, n. 388.

soci, e dai consorziati per il servizio mutualistico reso dalla cooperativa o dal consorzio.

È interessante notare come la stessa prassi amministrativa sottolinei tale differenza, precisando che nel caso in cui il socio sia imprenditore, come accade di norma nei consorzi, per lo stesso il ristorno costituisca componente positivo del reddito di impresa o sopravvenienza attiva o, comunque, minore spesa (57).

Essendo i ristorni del secondo tipo esaminato perfettamente assimilabili a quelli consorziali, si può tranquillamente ritenere che quanto previsto dal legislatore tributario per le cooperative sia espressione di un principio generale che esclude da imposizione diretta i ristorni consistenti in restituzione di parte del prezzo provvisoriamente (58) pagato dal socio o consorziato (59).

Riassumendo, dunque: ai fini dell'imposizione diretta i ristorni realizzati con i consorziati costituiscono per il consorzio componente negativo di reddito deducibile, mentre per i consorziati minor costo o, se attinente a componenti negativi dedotti in prece-

(57) Così Cir. min., 18 giugno 2002, n. 53/E, in *Il Fisco*, 2002, p. 3762, che così si esprime "si precisa tuttavia che qualora la restituzione riguarda ristorni a suo tempo deliberati per ridurre i costi per l'acquisizione di beni o di servizi, la restituzione del capitale sociale non comporta la tassazione in capo al socio percettore, in quanto, per tali soggetti, il ristorno consiste nella restituzione di una parte del corrispettivo della cessione dei beni o servizi acquistati. In sostanza, il presupposto impositivo in capo al socio relativamente alla restituzione dei ristorni imputati ad incremento del capitale sociale si realizza ogni qualvolta le medesime somme — ove corrisposte immediatamente, senza la preventiva destinazione ad incremento del capitale sociale — sarebbero state assoggettate a tassazione. Anche in caso di immediata corresponsione delle somme a titolo di ristorno, infatti, il trattamento fiscale applicabile è differente a seconda della natura delle medesime somme. Nell'ipotesi in cui siano direttamente rismontate al socio somme relative a beni ceduti o servizi prestati, le stesse costituiranno per il socio un minor costo del servizio acquisito e quindi non sono assoggettabili a tassazione, non verificandosi alcun pre-supposto impositivo, salvo l'ipotesi di socio esercente attività d'impresa o di lavoro autonomo". Conforme Ris. min., 5 giugno 2002, n. 172/E, in *Il Fisco*, 2002, p. 3761.

(58) L'Agenzia delle Entrate, Cir. n. 37/E del 9 luglio 2003, in *Il Fisco*, 2003, p. 4415, esaminando il caso delle cooperative agricole di trasformazione ha ritenuto che, venendo normalmente valorizzati solo i consumativi e prodotti conferiti dai soci e mancando dunque un valore di base da attribuire a conferimenti, non è individuabile l'eventuale maggiore compenso corrispondente al ristorno.

(59) La stessa Cir. min., n. 53/E, citata, precisa che "non concorre a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e il valore della produzione netta rilevante ai fini IRAP dei soci solo la parte del risultato della gestione della cooperativa che deriva dall'attività della stessa effettuata nei confronti dei soci, non anche l'eventuale avanzo della gestione nei confronti dei terzi. Tale ultimo valore rappresenta, infatti, utile dell'esercizio sul quale non si applica il differimento d'imposta per il socio, neppure in caso di destinazione ad aumento del capitale".

denti esercizi, sopravvenienza attiva imponibile ai sensi dell'art. 88 T.U.I.R. (60).

La natura così enucleata dei ristorni consorziali dovrebbe porre per la rilevanza ai fini IVA degli stessi, trattandosi di rettifiche in diminuzione del prezzo del servizio consorziale provvisoriamente applicato ai consorziati, con la conseguenza che ad essi potrà trovare applicazione il meccanismo delle variazioni in diminuzione di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 (61), pur con i relativi limiti temporali.

#### 4. Consorzio e mandato.

Prima di passare ad esaminare le più importanti tipologie di consorzio occorre, sulla scorta delle conclusioni raggiunte più sopra, verificarne la tenuta rispetto a quelle impostazioni che inquadrano il vincolo consorziale nell'ambito del mandato.

Si deve preliminarmente osservare come, soprattutto in passato, si sia fatto ricorso ad istituti di diritto privato quali il mandato, la commissione o l'agenzia per spiegare il rapporto fra consorzio e consorziati e fra consorzio e terzi (62).

Tali teorie, all'epoca già poste in dubbio (63), o addirittura non condivise (64), hanno stentato in questi anni ad affermarsi, dilatandosi si tende ora ad inquadrare autonomamente il suddetto rapporto, appunto come "vincolo consorziale" e comunque a distinguerlo da altri rapporti, pur collegati (65) che non sono grado di spiegare da soli la complessità di tale vincolo (66).

(60) L'art. 88 T.U.I.R. riproduce, sostanzialmente immutato, l'art. 55 del vecchio T.U.I.R.

(61) Conforme Ris. min., 29 marzo 1991, n. 561299, in *Il Fisco*, 1991, p. 3758.

(62) Cfr. ASCARELLI, *Consorzi valutari tra imprenditori*, Milano, 1937, p. 107 e ss.; CAPUTO, *I consorzi d'impresa*, Milano, 1938, p. 147; BUCIARI, *Difesa dell'imprenditore occulto*, Padova, 1962, p. 180.

(63) Cfr. JAEGER, *Responsabilità verso i terzi delle persone che hanno la rappresentanza del consorzio e dei singoli consorziati*, in *Riv. dir. ind.*, 1959, II, p. 187 e ss.

(64) Cfr. SALANDRA, *Il diritto delle unioni di imprese (consorzi e gruppi)*, Padova, 1934, p. 96 e ss. (spec. p. 100); FRANCESCOIELLI, *I consorzi industriali*, Padova, 1939, p. 335 e ss.

(65) Così Mosco, *op. cit.*, p. 227 e ss. che nel caso di incarichi svolti dal consorzio per conto delle consorziate parla appunto di negozio collegato a quello consorziale.

(66) Il rapporto tra mandato e vincolo consorziale è stato a lungo dibattuto in dot-

Se questa sembra essere appunto la posizione più rispettosa del dettato normativo e dell'indubbia soggettività dei consorzi,

trina. Secondo GALGANO, *op. cit.*, p. 191, "nei consorzi fra imprese per l'assunzione di appalti le regole consorziali si combinano con quelle relative al mandato senza rappresentanza". Per FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in *Commentario al codice civile*, a cura di SCIALOJA e BRANCA, libro V, Bologna, Roma, 1970, sub. art. 2608, p. 87 e ss., se antecedentemente al codice del 1942 si riteneva che tra imprese e consorzio vi fosse un fascio di mandati irrevocabili, ora non è più così, come confermato dall'art. 2603, n. 4 che, enfatizzando l'autonomia contrattuale; prima, dimostrerebbe il superamento della necessità di un mandato. Inoltre per l'autore l'art. 2608 c. 2. (secondo il quale la responsabilità verso i consorziati di coloro che sono preposti al consorzio è regolata dalle norme sul mandato) si riferirebbe esclusivamente ai rapporti interni tra consorzio e consorziate. Per VOLPE PUTZOLI, voce *Consorzi tra imprenditori*, in *Enc. giur.*, VIII, Roma, 1988, p. 4, sempre con riferimento all'art. 2608 c. c. (che potrebbe essere utilizzato come argomento per ritenere che il consorzio opera come mandatario delle consorziate), lo schema del mandato è inidoneo a regolare il rapporto anche nel caso di consorzi interni. Conforme in genere per tutti i rapporti associativi MINERVINI, *Gli amministratori di società per azioni*, Milano, 1956, p. 61 e ss.; FRÈ, *Società per azioni*, in *Commentario al codice civile*, a cura di SCIALOJA e BRANCA, libro V, Bologna-Roma, 1968, sub. art. 2247-2324, 2<sup>a</sup> ed., p. 404 e ss.; CORTINO, *Diritto commerciale*, I, Padova, 1976, p. 416 e ss.; GALGANO, *Le società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da CICCIO e MESSINEO, Milano 1972, p. 188 e ss.; in giurisprudenza, Corte Cass., 15 febbraio 1951, n. 387, in *Riv. dir. ind.*, 1952, II, p. 32. In realtà, l'art. 2608 c. c. ("la responsabilità verso i consorziati di coloro che sono preposti al consorzio è regolata dalle norme sul mandato") non richiama tutta la disciplina del mandato, ma solo il regime di responsabilità contenuto negli artt. 1710 e ss.: in tal senso FRANCESCHELLI, *op. cit.*, p. 90; GUGLIELMETTI, voce *Consorzi industriali*, in *Nov. dig. it.*, IV, Torino 1974, p. 276 e 277; MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*, *cit.*, p. 78, il quale sottolinea come l'art. 1710 abbia portata più ristretta dell'art. 2260, comma 1. Di conseguenza, troveranno applicazione l'art. 1710, comma 1 (diligenza del buon padre di famiglia) e comma 2 (obbligo del consorzio di rendere note alle imprese consorziate "le circostanze sopravvenute che possono determinare la revoca o la modificazione del mandato", cioè del rapporto consorzile); e l'art. 1713 (obbligo del rendiconto): così FRANCESCHELLI, *op. cit.*, *loc. cit.*. Inoltre, in capo alle consorziate opererebbe l'obbligo previsto dall'art. 1719, di "sommministrare al mandatario (rectius: al consorzio) i mezzi necessari per l'esecuzione del mandato e per l'adempimento delle obbligazioni che a tal fine il mandatario ha contratto in proprio nome"; in tal senso, oltre a FRANCESCHELLI, *op. cit.*, *loc. cit.*, VOLPE PUTZOLI, voce *Consorzi tra imprenditori*, in *Enc. giur.*, VIII, Roma, 1988, p. 3 (solo per i consorzi interni, mentre per quelli esterni l'obbligo si tramuta in possibilità di richiedere il pagamento di un corrispettivo maggiorato per coprire le spese). Nel capo dedicato ai consorzi nel codice civile v'è, poi, un'altra norma nella quale è contemplato il mandato. L'art. 2609, comma 2, dispone, infatti: "Il mandato conferito dai consorzati per l'attuazione degli scopi del consorzio, ancorché dato con unico atto, cessa nei confronti del consorzio receduto o escluso". In realtà, come si legge nella Relazione dei Guardasigilli, la disposizione citata ha voluto fugare i dubbi circa l'applicazione dell'art. 1726 secondo il quale, in caso di mandato collettivo conferito con unico atto, "la revoca non ha effetto qualora non sia fatta da tutti i mandanti"; in tal senso MINERVINI, *op. cit.*, p. 78; GUGLIELMETTI, *op. cit.*, p. 277. Se, dunque, il contratto di consorzio non è riconducibile alla figura del mandato, vari sono stati i tentativi di delimitarlo inquadrandolo in qualche

può non apparire rigoroso ricostruire sotto il profilo fiscale l'agire del consorzio in termini di mandato (67) senza tenere in considerazione le peculiarità dell'istituto consorzile (68).

Ad ogni buon conto, riservandoci di valutare in sede di esame delle singole tipologie di consorzio la possibilità o meno di operare simili analogie, non possiamo, in questa sede, non rammentare che i risultati delle scarse indagini compiute in campo tributario — nel caso del consorzio è questo che agisce, spendendo eventualmente il nome delle imprese aderenti (e spesso agendo in nome proprio). Il rapporto organico, come giustamente si legge in SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1978, p. 273 e 274, non è un rapporto intersoggettivo, ma dà luogo a sdoppiamento tra attività giuridica (dell'agente) ed effetti della medesima (sul rappresentato), mentre è di tutta evidenza la natura di autonomo soggetto, distinto dalle imprese aderenti, che unanimemente si riconosce al consorzio. MINERVINI, *op. cit.*, p. 78 e ss., sostiene che il contratto consorzile vada inquadrato "nell'ambito del contratto di lavoro in senso ampio", mentre di mandato si potrà parlare solo quando al consorzio "sia devoluto lo svolgimento, in posizione di autonomia, di attività prevalentemente giuridica (gestoria)". MESSINEO, *op. cit.*, p. 261, affrontando il tema generale del rapporto interno tra rappresentante e rappresentato, assume come esso "può avere, come elemento genetico e fonte regolatrice e rappresentativa con rappresentanza, un rapporto diverso, come la società o la comunione dei diritti reali o il condominio edilizio o il rapporto institorio o il contratto di lavoro, o anche un atto, di altro genere (la gestione di affari altrui: art. 2030 e ss.)". Ai fini del presente lavoro, quanto appena riportato, a prescindere dalle posizioni dottrinarie minoritarie, risulta di fondamentale importanza per poter prendere atto che la fonte del rapporto fra consorzio e consorzati non è nulla di più di un "vincolo consorzile", il quale può essere accompagnato da un mandato, ma non necessariamente. Lungi dal voler considerare autologica la definizione, e pertanto di scarsa utilità e valore scientifico, preme sottolineare che tale rapporto troverà la sua disciplina nelle norme sui consorzi ed eventualmente, se applicabili, nelle norme disciplinanti gli istituti che di volta in volta si accompagnano al vincolo consorzile, come quando ad esempio il consorzio agisce nell'interesse del singolo consorzio (art. 2615, secondo comma, c.c.): così MOSCO, *op. cit.*, p. 227, nt. 286, il quale, senza confondere il rapporto fra il rappresentante del consorzio ed il consorzio stesso con il rapporto fra consorzati e consorzio, attribuisce natura organica solo al primo (p. 191).

(67) PERKONE, *op. cit.*, p. 238, ad esempio, sembra distinguere appunto fra consorzi che, agendo pur sempre per conto dei consorzati, spendono o meno il loro nome (mandato con o senza rappresentanza), ritenendo ciò l'elemento in grado di discriminare il caso in cui il reddito derivante dall'attività consorzile può essere imputato direttamente alle consorziate da quello viceversa in cui deve essere attribuito unicamente al consorzio.

(68) Si avrà modo di verificare nei successivi paragrafi, infatti, come per il consorzio per l'assunzione di appalti pubblici il riferimento al mandato senza rappresentanza possa rilevarsi fuorviante.

rio sul contratto di mandato sono comunque compatibili con le conclusioni raggiunte nei paragrafi precedenti.

Invero, pur patendo anch'esse, indubbiamente, l'incertezza maturata dalla dottrina civilistica nell'inquadramento dell'istituto, soprattutto nel mandato senza rappresentanza, finiscono con l'essere inevitabilmente vincolate al significato attribuito al concetto di "possezzo".

Per quanto attiene al mandato con rappresentanza non vi sono dubbi che gli effetti dell'atto compiuto dal mandatario si riflettano direttamente sul mandante e ciò per effetto del combinato disposto degli artt. 1388 e 1704 c.c. (69).

Sotto il profilo fiscale, quale sia l'interpretazione data al concetto di "possezzo", "sostanziale" o "formale", non v'è dubbio alcuno che, da un lato, la disponibilità del reddito derivante dal negozio compiuto dal mandatario e, dall'altro, la titolarità della fonte reddituale spettino comunque unicamente al mandante (70). Se, pertanto, il consorzio opera come mandatario con rappresentanza di uno o più consorziati ad essi andranno imputati gli effetti degli atti compiuti e, sotto il profilo fiscale, i relativi redditi.

Diverso e più complesso è il caso del mandato senza rappresentanza, ove molteplici sono gli inquadramenti dell'istituto forniti dalla dottrina e dalla giurisprudenza civilistica. Secondo l'impostazione tradizionale il mandato viene interpretato, come vincolo meramente obbligatorio, fonte di un'azione strettamente personale per ognuna delle parti (71).

Per questa teoria l'art. 1706, comma 1 c.c. rappresenterebbe una deroga all'efficacia obbligatoria del mandato senza rappresentanza, con la conseguenza che la possibilità prevista dalla norma

(69) Per l'art. 1388 c.c. il contratto concluso dal rappresentante in nome e nell'interesse del rappresentato, nei limiti delle facoltà conferitegli, produce direttamente effetto nei confronti del rappresentato. Secondo la dottrina, perché il mandato con rappresentanza sia efficace verso i terzi deve esistere, da un lato, il relativo potere (ciò che avviene con il rilascio della procura) e, dall'altro, il regolamento negoziale deve essere riferibile al rappresentato (contemplato domini). Cfr. LUMINOSO, *Mandato, commissione, spedizione*, in *Treatato di diritto civile e commerciale*, diretto da CICU e MESSINEO, XXXII, Milano, 1984, p. 15 e ss. e 140 e ss.; CARNEVALI, voce *Mandato (dir. civ.)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1990, p. 4.

(70) Cfr. NUSSI, voce *Mandato*, in *Enc. giur.*, Roma, 1990, p. 1; PAPARELLA, *op. cit.*, p. 193.

(71) Cfr. per tutti MINERVINI, *Il mandato, la commissione, la spedizione*, in *Treatato di diritto civile italiano*, diretto da VASSALLI, VIII, t. I, Torino, 1954, p. 103.

che il mandante rivendichi le cose mobili acquistate per suo conto dal mandatario dovrebbe implicare un rtrasferimento automatico dei beni acquistati dal mandatario al mandante (72).

Coloro che invece attribuiscono rilevanza esterna al rapporto gestorio, anche in assenza di una formale *contemplatio domini*, ritengono che, nel caso di acquisto di beni mobili non registrati, il trasferimento della proprietà dal terzo al mandante sia diretto (73).

Oltre ad essere ulteriormente variegate al proprio interno le opposte concezioni si trovano ad affrontare anche la differenza-azione che il legislatore civilistico pone fra mandato ad acquistare beni immobili e mobili registrati dal mandato ad acquistare altri beni. Secondo alcuni, per le esigenze di pubblicità a cui sono sottoposti i primi beni, non sarebbe possibile il loro trasferimento automatico al mandante, non fosse altro per carenza di un idoneo titolo alla trascrizione (74).

Parallelamente alle diverse concezioni civilistiche, in campo tributario è possibile preferire la tesi dell'imputazione diretta del risultato economico al mandante solo portando a sostegno, da un lato, lo schema civilistico dell'imputazione diretta degli effetti dell'attività al mandante e, dall'altro, un'interpretazione "sostanziale" del concetto di possesso (75).

Viceversa, laddove si ritenga che la tesi da preferire sia quella prevalente del "doppio trasferimento automatico" e che, sotto il

(72) Cfr. MINERVINI, *op. cit.*, p. 102 e ss.; LUMINOSO, *Mandato, commissione, spedizione*, *cit.*, p. 198 e ss. e 227 e ss.; CARNEVALI, voce *Mandato dir. civ.*, *cit.*, p. 2 e 4, ove anche riferimenti giurisprudenziali.

(73) Cfr. PUGIATTI, *Sulla rappresentanza indiretta*, ora in *Studi sulla rappresentanza*, Milano, 1965, p. 440 (anche se l'Autore sembra mutare avviso, in *Il trasferimento delle situazioni soggettive*, Milano, 1965, p. 35); SACCO, *Principio consensualistico ed effetti del mandato*, in *Foro it.*, 1966, I, 1391; RAVA, *Circolazione giuridica e rappresentanza indiretta*, Milano, 1955, p. 23.

(74) Ciò troverebbe conferma nella prima parte del comma 2 dell'art. 1706 secondo il quale per tali cose "il mandatario è obbligato a ritrasferirle al mandante". Conforme alla differenziazione per ragioni di pubblicità, e in linea con la Relazione al codice civile n. 182, MIRABELLI, *Dei singoli contratti*, in *Commentario del codice civile*, libro IV, t. 3, Torino, 1962, p. 562 e ss. Per una critica vedi LUMINOSO, *op. cit.*, p. 230 e ss.

(75) Cfr. sul punto Vecchio, *Gestioni di portafoglio da parte di società fiduciaria. Profili fiscali*, in *Boll. trib.*, 1986, p. 964; PAVE, *Mandato. Profili fiscali*, in *I contratti*, Milano, 1996, p. 2; NUSSI, *Intestazione fiduciaria, plusvalenza e normativa fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 1179 (ancorché l'Autore abbracci la tesi del "doppio passaggio automatico") e IREMI, *L'imputazione del reddito*, *cit.*, p. 554.

profilo fiscale, come si è avuto modo di dimostrare, il "possesso" del reddito spettati al titolare della fonte, non si potrà non imputare il reddito al mandatario (76). E ciò, senza dubbio, se oggetto del mandato è la gestione autonoma di un patrimonio oppure la gestione di un'azienda ove la dottrina più attenta ha ritenuto che l'imputazione del reddito d'impresa non può che spettare a colui che svolge l'attività, ovvero al mandatario (77).

Trasposte queste conclusioni, e le relative premesse su cui poggiano, al caso dei consorzi che svolgono per conto dei consorziati tutte le fasi delle loro imprese senza spendita del loro nome — trasposizione, si ribadisce, poco fondata per la prevalente dottrina commerciale — si giungerebbe inevitabilmente al risultato di attribuire al consorzio l'intero reddito d'impresa prodotto, spettando allo stesso, in quanto "mandatario" *sui generis*, la titolarità della fonte — "attività", salvo il relativo successivo trasferimento del risultato ai "mandanti" — consorziati sotto forma di dividendo.

##### 5. I consorzi per la mera assunzione degli appalti e forniture nelle imposte dirette.

Spesso, enfatizzando la funzione del consorzio quale "strumento organizzativo dell'attività delle imprese consorziate" (78), si è cercato, da un lato, di imputare ad esse l'utile prodotto mediante lo svolgimento dell'attività produttiva svolta dal consorzio (e ciò attraverso anche ad artati meccanismi contabili), e dall'altro di considerare, sempre e comunque, le somme versate a vario ti-

(76) CIR. GALLO, *Gestione di fondi pensione da parte di imprese assicuratrici: profili fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, p. 1029; ISEM, *I redditi di capitale nel nuovo Testo Unico*, in AA.VV., *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi ed altri scritti*, Roma-Milano, 1990, p. 159; ISEM, *Prime considerazioni sulla disciplina dei redditi di capitale nel nuovo Testo Unico*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 47. L'Autore nega in particolare, come si avrà modo di approfondire nei paragrafi successivi, la riferibilità diretta al mandante degli acquisti effettuati dal mandatario nelle gestioni collettive o individuali "direzionali". Sul punto vedi anche LOVISI, *Possesso di reddito ed interposizione di persona*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, p. 1684.

(77) Così PAPERELLA, *op. cit.*, p. 206. *Contra*, BELLUCCI, *Profili tributari del contratto di mandato senza rappresentanza*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 540.

(78) Così ad esempio la Ris. min., 30 maggio 1986, n. 9/888, in *Boll. trib.*, 1986, p. 1153, in tema di consorzi per l'assunzione e l'esecuzione di appalti di opere pubbliche.

tolo dai consorziati al consorzio, come corrispettivi dei servizi resi dal secondo ai primi.

A sostegno di tali impostazioni, come si è detto, vi è la tesi secondo la quale il consorzio persegue ontologicamente scopi mutualistici (79).

Invero, da un punto di vista fiscale non si può non evidenziare come talvolta la causa mutualistica sia stata eccessivamente sopravvalutata senza preoccuparsi di verificare se i comportamenti del consorzio oggetto d'indagine soddisfacessero di fatto un presunto intento mutualistico dell'organizzazione consorziale (80).

I casi ipotizzati, da cui si partirà, sono quelli del consorzio per l'assunzione di appalti di opere pubbliche da assegnare per l'esecuzione in base all'atto costitutivo alle singole imprese consorziate ed il caso, più complesso, del consorzio che assume l'appalto e lo esegue attraverso una propria organizzazione costituita avvalendosi degli apporti e delle conoscenze dei consorziati.

Entrambe le fattispecie sono state oggetto di attenzione da parte della prassi ministeriale che ha indicato, anche sotto il profilo contabile, il corretto *modus operandi* del consorzio ai fini fiscali. I casi contemplati, abbastanza trascurati dalla dottrina (81), meritano tuttavia un approfondimento.

(79) Per i riferimenti bibliografici si rinvia al par. 1 del presente capitolo.

(80) In altri casi, al contrario, la causa mutualistica è stata sottovalutata, valorizzando eccessivamente la soggettività del consorzio, ente distinto dalle imprese consorziate. In particolare CAPOLUPO, *Consorzi e società consorzili, una pronuncia che non convince*, in *Il Fisco*, 1987, p. 7135, sostenendo che "le conclusioni civilistiche costituiscono il necessario ed insuperabile presupposto per la costruzione di una corretta disciplina fiscale", arriva a concludere che "se si ritiene che le società consorzili — che l'Autore assimila ai consorzi — siano un soggetto autonomo dovrà necessariamente scaturire la loro collocazione sullo stesso piano degli altri soggetti societari. Ciò quindi comporta che dovranno essere assoggettati ad imposta anche i passaggi 'interni', cioè le prestazioni di servizi avvenute tra società consorzili e società consorziate". In realtà, il riconoscimento della soggettività tributaria ad una organizzazione, quale attitudine del soggetto ad essere titolare di situazioni giuridiche attive e passive, può non essere sufficiente per attribuirgli ogni passaggio "interno", in quanto è fondamentale, soprattutto nel campo dei tributi diretti, identificare il tipo di attività svolta e i reali destinatari dei servizi resi nello svolgimento dell'attività. Nelle attività ausiliarie delle imprese è spesso frequente che i beni siano acquistati o ceduti o i servizi resi o ricevuti, per conto di terzi, cosicché il soggetto interposto finisce non tanto per svolgere una attività in proprio, quanto una prestazione di servizi rivolta a vantaggio dell'interponente. In entrambi i casi tuttavia non sarebbe in discussione la soggettività tributaria, che, in quanto attitudine, o c'è all'origine, per entrambe le fattispecie, oppure non è proprio presente.

(81) Tra i pochi che si sono occupati del problema POTTIO, *La disciplina fiscale*

In base ai modelli consortili più di frequente utilizzati nel settore degli appalti pubblici, lo scopo consortile consisterebbe nell'assunzione, sia da enti privati che da enti pubblici, di lavori, opere e forniture, da affidare per la relativa esecuzione alle imprese ed enti aderenti con l'obbligo contemporaneo dei soci di "partecipare all'attività del consorzio conformemente ai piani di esecuzione degli appalti assunti e agli stessi affidati in esecuzione" (82).

In questa ipotesi il consorzio assume l'appalto in nome proprio, ma per vincolo statutario è tenuto ad assegnare alle imprese consorziate l'esecuzione dell'opera. E grazie appunto allo statuto che le imprese si vedono assegnare i lavori e non in base ad un nuovo contratto: aderendo al consorzio, si assoggettano al potere degli organi consortili di assegnare alle imprese consorziate l'esecuzione di parte dell'appalto e di individuare di volta in volta a quale delle imprese assegnare l'esecuzione dei lavori. L'assegnazione (83) non costituisce pertanto un nuovo negozio, né l'esteriorizzazione di un contratto di subappalto, bensì esecuzione del patto consortile di cui costituisce diretta emanazione (84).

dell'attività consortile, in *Riv. dir. impr.*, 1990, p. 281; PERRONE, *Consorti e società consortili (Diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 238 e ss., il quale limita la propria analisi alla spendita del nome, senza distinguere poi tra mera assunzione dell'appalto ed esecuzione diretta da parte del consorzio dell'opera pubblica, ed anzi sostenendo che in caso di mandato senza rappresentanza il consorzio si obblighi anche all'esecuzione ("nagari anche mediante subappalti"). ANELLO e CIOSI, *Consorti e società "a latere" negli appalti di opere pubbliche*, in *Corr. trib.*, 1987, p. 1906. Invece affronta solo il caso dell'esecuzione diretta dell'appalto, trascurando l'ipotesi in cui il consorzio si limiti all'assunzione dello stesso. Nel senso della necessità di distinguere da caso a caso D. STEFANO, *Associazioni temporanee d'impresa, consorzi e associazioni in partecipazione*, in *Il Fisco*, 1985, p. 5260 e 5261, per il quale la situazione varia in base al tipo di consorzio (orizzontale o verticale) ed al tipo di lavoro assunto. ROMANO e MONETTI, *La disciplina fiscale dei consorzi tra imprese commerciali*, in *Corr. trib.*, 1986, p. 3308, distinguono invece nell'ambito dei tributi diretti l'ipotesi di sola assunzione dell'appalto da quella dove il consorzio esegue anche i lavori.

(82) Per l'analisi di tali fattispecie sotto il profilo civilistico, vedi approfonditamente GALGANO, *Diritto civile e commerciale. L'impresa e le società*, Padova, 1994, p. 191 e ss.

(83) Che viene a tal proposito, di prassi, sottoscritta per ricevuta e non per accettazione: in tal senso GALGANO, *op. cit.*, p. 192.

(84) Nel senso che l'assegnazione alle consorziate non costituisce subappalto, né cessione, vedi Corte Cass., 16 novembre 1983, n. 6822, in *Giur. it.*, 1984, I, c. 1256; in dottrina, GALGANO, *op. cit.*, *loc. cit.*, il quale fa leva (p. 194) sulla circostanza che il fallimento dell'assegnatario non comporta l'estinzione dell'appalto, bensì una nuova assegnazione. Secondo PERRONE, *Lineamenti tributari delle riunioni temporanee d'impresa (disciplina vigente e proposte)*, in *Rass. trib.*, 1984, I, p. 210 e ss., "al fine di evitare

Sebbene, si è detto, l'essenza del consorzio non possa esaurirsi nello schema del mandato, sotto il profilo dell'oggetto consortile, per l'attività di assunzione dell'appalto, è possibile associare la figura del consorzio a quella del mandatario senza rappresentanza, posto che il mandato ha appunto per oggetto, per definizione, il compimento di atti giuridici per conto altrui (85).

Nel caso in questione il consorzio assumerebbe, con la costituzione, il compito di stipulare contratti di appalto per conto delle consorziate.

Benché la spendita del nome di quest'ultime non avvenga, è fuor di dubbio che l'ente appaltante sia a conoscenza della circostanza che l'appalto verrà eseguito dalle stesse: ciò, si ribadisce, è implicito nel fatto che lo statuto limita la fase (art. 2602) affidata al consorzio dalle imprese consorziate all'assunzione dell'incarico, lasciando esplicitamente (o anche implicitamente, qualora non risultasse dallo statuto) alla competenza delle consorziate l'esecuzione dello stesso.

Sotto il profilo civilistico, ma tale considerazione ha portata sicuramente più ampia, non solo le imprese consorziate realizzano l'opera (e non quindi il consorzio), ma le medesime, contrariamente ai principi generali in materia di attività gestoria senza rappresentanza (art. 1705 c.c.) (86), ne assumono anche la responsabilità unitamente a quella del consorzio.

Qualsiasi contestazione (soprattutto di ordine penale-antimafia) sarebbe opportuno chiedere l'autorizzazione al committente".

(85) Così GALGANO, *op. cit.*, p. 192, per il quale nei consorzi fra imprese per l'assunzione di appalti le regole consortili si combinano con quelle relative al mandato senza rappresentanza. Per il rapporto tra mandato e vincolo consortile si rinvia alla nt. 66 del par. 4.

(86) L'art. 1705 c.c. stabilisce che il "mandatario che agisce in proprio nome acquista i diritti e assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi, anche se questi hanno avuto conoscenza del mandato". Tale disposizione risponde, nel mandato senza rappresentanza, ad una duplice esigenza: da un lato, quella del mandante a restare celato di fronte ai terzi (così LUXIMOSO, *Mandato, commissione, spedizione*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da C. C. e MESSINEO, Milano, 1984, p. 52 e 53; MESSINEO, *Il contratto in genere*, I, Milano 1968, p. 272; TUOCCA, *Il problema del mandato*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1969, I, p. 951); dall'altro, quella del terzo di essere tutelato, essendo impossibile sapere con certezza (anche se ha avuto conoscenza del mandato) se l'agente opera per il mandante o per se stesso (così, acutamente, NAROLI, *La rappresentanza*, Milano 1977, p. 42). Nel caso del consorzio per l'assunzione dell'appalto da eseguire ad opera delle consorziate è evidente dallo statuto che il consorzio non opera per se stesso, bensì svolge una fase dell'attività delle imprese consorziate. D'altro canto, come riferito tra un attimo, il legislatore ha posto sin dall'origine una norma (l'art. 2615,



Ciò deriva dall'art. 2615 c.c., comma 2, secondo il quale "per le obbligazioni assunte dagli organi del consorzio per conto dei singoli consorziati, rispondono questi ultimi solidalmente con il fondo consortile" (87). Tale disposizione viene spesso contrapposta a quella del primo comma che postula la responsabilità limitata del consorzio per le obbligazioni assunte in suo nome da coloro che ne hanno la rappresentanza: quest'ultima si riferirebbe alle obbligazioni schiettamente consortili (88), mentre la norma del secondo comma a quella delle obbligazioni "esterne" o "verso terzi" (89). Sebbene tale impostazione non sia univoca (per quanto maggioritaria) (90) non si può non concordare con l'idea

comma 2) che aggiunge la responsabilità delle singole imprese per conto delle quali il consorzio ha agito, anche se il loro nome non è stato spesso, a quella del consorzio stesso.

(87) Tale norma è rimasta invariata con la novella del 1977, la quale — al contrario — ha modificato il comma 1, limitando al fondo consortile la responsabilità per le obbligazioni assunte "in nome del consorzio", mentre nel testo vigente ante-riforma a questa si sommava la responsabilità illimitata e solidale delle "persone che hanno agito in nome del consorzio". La modifica qui evidenziata che, assieme alla norma contenuta nell'art. 2614 ("Per la durata del consorzio i consorziati non possono chiedere la divisione del fondo, e i creditori particolari dei consorziati non possono chiedere la divisione del fondo medesimo"), ha sancito l'autonomia perfetta dei consorzi con attività esterna (GALGANO, *Le "fast dell'impresa" nei consorzi tra imprese, in Contratto e impresa*, 1986, pag. 9; VOLPE PIZZOLI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi, in Trattato di diritto commerciale e diritto pubblico economico*, Padova, 1981, V, pag. 418) è stata molto criticata in dottrina perché la legge non pone adeguate garanzie concernenti la pubblicità del bilancio (sul punto vedi MARASÌ, *Prime valutazioni sulla nuova normativa in tema di consorzi*, cit., p. 548; CARUSO, *I consorzi e le società consortili dopo la l. 10 maggio 1976*, n. 377, cit., p. 335; BORGIOI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 407; BOCCHINI, *Il bilancio dei consorzi con attività esterna*, in *Riv. dir. impr.*, 1990, p. 344) e, soprattutto, la consistenza del fondo consortile (GUOLLEMETI, voce *Consorzi e società consortili*, in *Nov. dig. it.*, app., p. 491) per il quale non è richiesta neppure un livello minimo (FERRI, *Consorzi e società consortili: ancora una modificazione occulta del codice civile*, in *Riv. dir. comm.*, 1976, 7, p. 130).

(88) Cfr. FRANCISCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 127 e ss., che individua in questa categoria le "obbligazioni verso il personale impiegatizio, per affitto locali, per disbrigo di pratiche che interessano l'intera categoria dei consorziati e così via"; MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*, cit., p. 95, che assimila alle "specie generali"; vedi anche in tal senso ASCARELLI, *Teoria della concorrenza*, cit., p. 131 e ss.; GALGANO, *ult. op. cit.*, p. 196; JUBICA, *La responsabilità contrattuale degli appaltatori in joint-ventures*, Milano, 1985, p. 34 e ss.; VOLPE PIZZOLI, *op. cit.*, p. 418; BORGIOI, *op. cit.*, p. 370 e ss. In Giurisprudenza, Corte Cass., 15 febbraio 1951, n. 387, cit., p. 32 e ss.

(89) In realtà la maggior parte degli Autori citati nella nota precedente tende a determinare tale categoria per differenza da quelle "interne".

(90) Interessanti sull'argomento le considerazioni di Mosco, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 220 e ss. il quale, partendo dalla considerazione che il consorzio quando

che nel caso di specie il consorzio stia agendo, perlomeno per l'impegno all'esecuzione dell'appalto, nell'interesse delle imprese consorziate. Ciò è implicito nello stesso atto costitutivo; infatti l'esecuzione dell'appalto esorbita la "fase" affidata al consorzio, con la conseguenza che ipotizzare un agire per conto proprio da parte del consorzio sarebbe addirittura impossibile (91). Ecco quindi che le imprese consorziate, da un lato, eseguono i lavori assegnati loro dal consorzio, dall'altro, contrariamente ai principi generali del mandato senza rappresentanza, quali mandanti dei relativi lavori ne assumono la responsabilità unitamente al fondo consortile.

In campo tributario i pochi studi sul mandato senza rappresentanza si sono limitati ai problemi connessi al suo frequente utilizzo nella prassi finanziaria (92). In tale contesto la tesi che preferisce sul piano fiscale individuare due passaggi dell'unico reddito, il primo in capo al mandatario-produttore (del reddito) ed il secondo dal mandatario-produttore al mandante-possessore, si è affermata, contrariamente ad una solida giurisprudenza civilistica orientata a favore della diretta imputazione degli effetti delle compravendite di valori mobiliari al mandante (93), sulla base della

agisce per la generalità dei consorziati agisce per conto proprio, per non svuotare di significato la responsabilità limitata di cui al comma 1, ritiene che l'art. 2615, comma 2, si riferisca a quelle obbligazioni "derivanti da una attività svolta per soddisfare un interesse altrui, che è per l'appunto quello di uno o più consorziate (p. 226) (...) e non a caso, in verità l'art. 2613, secondo comma, fa riferimento a consorziati singoli".

(91) Sarebbe questo un caso dove all'agire del consorzio nella fase di assunzione dell'appalto per la generalità delle imprese consorziate si associa l'agire per conto delle singole imprese nella successiva fase dell'assegnazione dei lavori. Sulla possibilità di coesistenza dell'agire per conto proprio e per conto dei singoli consorziati è d'accordo anche la dottrina che si discosta dall'opinione maggioritaria: Mosco, *op. cit.*, p. 226.

(92) Sul punto vedi GALLO, *Gestione di fondi pensione da parte di imprese assicuratrici: profili fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, p. 1031 e ss.; IANU, *Prime Considerazioni sulla disciplina dei redditi di capitale nel nuovo T.U.*, in *Kass. trib.*, 1988, I, p. 48 e ss.; contra Nussi, voce *Mandato (Diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1990, p. 1 e 2.

(93) Sul punto Corte Cass., 10 maggio 1951, n. 1099, in *Giur. it.*, 1952, I, c. 434; Corte Cass., 27 febbraio 1952, n. 521, in *Rep. Foro it.*, 1952, voce *Mandato*, n. 29, c. 1465; Corte Cass., 10 ottobre 1975, n. 3230, in *Rep. Foro it.*, 1975, voce *Mandato*, c. 1903. Si vedano anche Corte Cass., 18 marzo 1966, n. 773, in *Rep. Foro it.*, voce *Mandato*, 1966, n. 16, c. 1676, la quale non esclude il doppio trasferimento automatico degli effetti dal terzo al mandatario, e dal mandatario al mandante; Corte Cass., 11 giugno 1971, n. 1748, in *Giur. it.*, 1972, I, c. 354, che ritiene giustificato il doppio passaggio solo nel caso di beni fungibili; Corte Cass., 15 febbraio 1978, n. 707, in *Rep. Foro it.*, 1978, voce *Mandato*, n. 8, c. 1713, la quale invece ritiene l'attività del mandatario produttiva di effetti direttamente nella sfera giuridica del mandante limitatamente ai beni mobili; Corte Cass., 20 luglio 1976, n. 2877, in *Foro it.*, 1977, c. 697, la quale, per con-

circostanza che il mandatario (nella specie una compagnia assicurativa) svolge discrezionalmente l'attività gestoria risultando così titolare di un potere di disposizione dei beni stessi (94).

Il tema esula sicuramente dalla nostra indagine. Pur tuttavia il fatto che il consorzio per l'assunzione di appalti non svolga alcuna attività (discrezionale o vincolata che sia), se non quella negoziale consistente nella stipula del contratto, rafforza la sensazione che lo stesso assuma nei confronti dei terzi e dei consorziati una posizione quasi trasparente. Non basta, come si è avuto modo di esporre nel par. 4, nell'inquadrare il regime fiscale del rapporto gestorio non è possibile prescindere dalla titolarità della fonte.

Nel caso di specie, il reddito derivante dall'esecuzione dell'appalto non solo entra direttamente nella disponibilità delle imprese consorziate, ma viene prodotto direttamente da loro in quanto titolari dell'attività produttiva. Ad esse spetta pertanto la titolarità della fonte di reddito ed il relativo possesso.

Queste ultime, riassumendo, dunque: *a*) eseguono l'opera; *b*) dall'assegnazione in poi assumono, unitamente al fondo consortile, la responsabilità dell'opera stessa ex art. 2615 c.c.; *c*) assumono il rischio di impresa essendo tenute a rendere indenne il consorzio (95) delle spese sostenute nello svolgimento dell'incarico; *d*) sostengono i costi e le spese per l'esecuzione dell'incarico e ricevono (direttamente od indirettamente per il tramite del consorzio)

tro, sembra riferirsi ad un doppio trasferimento di effetti dal terzo al mandatario e da questi al mandante. In dottrina vedi PUGLIATTI, *Studi sulla Rappresentanza*, Milano, 1965, p. 395 e ss.; RAVÀ, *Circolazione giuridica e rappresentanza indiretta*, Milano, 1953, p. 27 e ss., spec. p. 32; MESSINEO, *op. cit.*, p. 273 e 274; FERRARI, *Gestione di affari altrui e rappresentanza*, Milano 1962, p. 139 e 140. LUMINOSO, *op. cit.*, p. 200, ammette che "la disposizione del comma 1, art. 1705 esclude l'esistenza di un rapporto contrattuale tra mandante e terzo contraente, ma anche che il mandante possa divenire acquirente in via automatica — e anche diretta — di un singolo diritto reale alienato dal terzo o di un diritto di credito nei confronti del terzo stesso". Tra i contrari MINERVINI, *Il mandato, la commissione, la spedizione*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da VASSALLI, Torino, 1954, p. 11; TILOCCA, *op. cit.*, p. 884 e ss.. Si noti, peraltro, che non è mancato chi ha sostenuto la tesi della diretta imputabilità al mandante del bene acquistato dal mandatario in suo nome: vedi RAVÀ, *op. cit.*, p. 27 e ss.; FERRARI, *op. cit.*, p. 140 e ss.

(94) Così GALLO, *Gestione di fondi pensionati da parte di imprese assicuratrici; profili fiscali*, *cit.*, p. 1032; *contra* NUSSI, *op. cit.*, p. 2, il quale rivaluta in senso sostanziale il concetto di possesso di reddito ritenendolo prevalente sulla nozione di produzione del reddito.

(95) Così esplicitamente Corte Cass., 16 novembre 1983, n. 6822, in *Giur. it.*, 1984, I, 1, c. 1296. Conforme GALLICANO, *op. cit.*, p. 193.

i relativi ricavi; *e*) producono il reddito, ne hanno l'effettiva disponibilità e sono titolari della relativa fonte.

Tutte queste circostanze confermano che il dato della spendita del nome ha rilevanza solo formale e che sotto il profilo fiscale la posizione del consorzio non si discosta da quella del mandatario con rappresentanza.

Pertanto, ai fini dei tributi diretti il consorzio registrerà come debito l'eventuale incasso del corrispettivo dell'appalto (96), provvedendo a ripartirlo fra le imprese consorziate in base non tanto alle quote di partecipazione al consorzio (il che peraltro potrebbe non essere in linea con l'intento mutualistico perseguito), bensì sulla base dell'entità dei lavori eseguiti dalle imprese assegnatarie (97). In seguito alla ripartizione, le imprese consorziate vedranno emergere nei loro conti economici componenti positivi di reddito (ricavi) di pari importo, che si opporranno ai costi sostenuti dalle stesse per la materiale esecuzione dell'appalto.

Le spese generali del consorzio (che entreranno a far parte direttamente del bilancio consortile) verranno coperte o da contributi richiesti alle consorziate per le prestazioni rese, o da canoni versati dalle consorziate, anche durante l'esercizio, in base allo statuto, o infine da contributi a ripiano delle perdite (98), determinati sempre in base allo statuto. L'alternativa non è priva di effetti sotto il profilo che ci occupa.

(96) In senso contrario PARRONE, *Consorzi e società consortili*, *cit.*, p. 238, per il quale la spendita del nome del consorzio comporterebbe che "gli effetti giuridici dei contratti e dell'azione del consorzio si producano interamente in capo al consorzio stesso con la conseguenza che (...) in capo ad esso matureranno i relativi corrispettivi". Analogamente, TASCANI, *Disciplina tributaria dei nuovi fenomeni di imprenditorialità collettiva*, in *Corr. trib.*, 1989, p. 1753, il quale ritiene che nel caso di mandato senza rappresentanza, "il consorzio appare come soggetto distinto dalle imprese al medesimo appartenenti, con la conseguenza che i corrispettivi, allo stesso erogati dal terzo debbano regolarmente transitare per il proprio conto economico, riversandosi poi sugli aderenti mediante rapporti interni" e ciò indipendentemente da chi debba eseguire l'opera. Nel senso che la spendita del nome del consorzio non sia sufficiente a fare imputare su di esso i costi ed i ricavi dell'opera, sia pure in forma dubitativa, ROMANO e MONETTI, *La disciplina fiscale dei consorzi tra imprese commerciali*, in *Corr. trib.*, 1986, p. 3310.

(97) Non si esclude a priori che l'atto costitutivo possa prevedere criteri diversi che tuttavia dovrebbero essere coerenti con lo scopo consortile, che nel caso in questione, si ribadisce, è la semplice assunzione per conto delle consorziate dell'appalto.

(98) Che costituiscono parte del patrimonio netto del consorzio. Nei successivi paragrafi si affronterà il tema della natura dei contributi e canoni consortili. Si rinvia pertanto ad essi per la trattazione specifica dell'argomento.

Posto che il consorzio in questa ipotesi svolgerebbe una attività ausiliaria delle imprese consorziate (art. 2195 c.c.), istituendo un'apposita, ancorché non complessa, organizzazione (99), in assenza di corrispettivi specifici e di canoni, quale ente commerciale, non vedrebbe contrapposto nel conto economico ai costi e alle spese generali alcun ricavo o componente positivo di reddito, generando pertanto una perdita pari alle spese sostenute che verrà coperta (non ve ne sarebbe comunque l'obbligo ai fini civilistici, in assenza di una specifica previsione dell'atto costitutivo) negli esercizi successivi con la reintegrazione del fondo consortile (100) attraverso appunto i citati contributi a ripiano.

Nelle altre ipotesi il consorzio realizzerà componenti positivi di reddito (ricavi o sopravvenienze attive) che consentiranno al consorzio di raggiungere l'obiettivo del pareggio di bilancio (101). Per le singole imprese consorziate, nel caso di pagamento di corrispettivi, questi costituiranno costi deducibili, mentre nell'ipotesi di corresponsione di canoni, sarà necessario individuare la natura degli stessi. Per la trattazione del problema si rinvia comunque al paragrafo 10.1 dedicato alla natura dei contributi consortili.

### 5.1. (seguc) e nell'IVA.

Diversamente, ai fini IVA il problema sembra trovare una chiara risposta nel dettato normativo. Invero, "al fine di meglio assicurare il meccanismo delle detrazioni d'imposta" (102) e "per evitare le difficoltà tecniche che si sarebbero avute per fare affluire nella sfera giuridica dei committenti gli effetti fiscali delle operazioni compiute per loro conto, ma in nome proprio dai com-

(99) Secondo GALGANO, *op. cit.*, p. 204, il consorzio per l'assunzione degli appalti è imprenditore, ed in particolare costruttore, anche se non costruisce affatto.

(100) Si fa presente che tale modo di operare non è neutro per gli imprenditori consorzati in quanto, a prescindere dai problemi di iscrizione in bilancio della partecipazione consortile, che affronteremo nel prosieguo, la copertura delle perdite potrebbe avvenire in base alle quote di partecipazione al consorzio, quote che potrebbero differire dall'ammontare e dalla quota dei lavori di appalto assegnati a ciascun consorzio.

(101) Conforme a questa soluzione Ris. min., 14 ottobre 1976, n. 9/1450, in M.N. STERCO DELLE FINANZE, *Istruzioni per l'accertamento ai fini delle imposte sui redditi*, Roma, 1977.

(102) Così NUSSI, *ult. op. cit.*, p. 3; MANDÒ M. e MANDÒ G., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2001, p. 58, e Cir. min., 3 agosto 1979, n. 25/7364695, in *Boll. trib.*, 1979, p. 1321.

missionari" (103), il mandatario senza rappresentanza, sia nel campo della compravendita di beni (commissione), sia nel campo della prestazione di servizi (art. 3, comma 3, D.P.R. n. 633 del 1972) è stato considerato operatore in proprio, rendendo così operativa in tale campo la tesi del doppio passaggio (104).

Le motivazioni di tale scelta risiedono anche, e soprattutto, nella rilevanza assegnata dal legislatore agli aspetti giuridico-formali dei contratti di commissione e, in genere, di mandato senza rappresentanza, piuttosto a quelli economico-sostanziali (105).

Dette ragioni, che hanno spinto il legislatore verso tale soluzione, dovrebbero impedire ogni tentazione di ritenere operante in via analogica e automaticamente il meccanismo del "doppio" passaggio nei settori del diritto tributario diversi dall'IVA e, in particolare, in quello dei tributi diretti (106).

Pur non esauendosi il vincolo consortile nel mandato (con o senza rappresentanza) si è detto che, nel caso di specie, il consorzio viene chiamato, per statuto, a svolgere un'attività consistente nel compimento di atti giuridici ovvero un'attività che per definizione costituirebbe oggetto del contratto di mandato.

Sotto questo aspetto, si è detto, la dottrina civilistica ha parlato di negozio di mandato collegato a quello consortile o ancora di regole consortili che si combinano con quelle del mandato (107).

Appare pertanto possibile applicare ai consorzi, in questo caso, la normativa dettata per il mandato senza rappresentanza.

Il legislatore, invero, sembra attribuire per questa fattispecie rilevanza al dato formale della mancata spendita del nome piuttosto che all'aspetto sostanziale dell'agire per conto altrui. E ancora,

(103) Così FIUFFI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, p. 139 e p. 140, nt. 13, la quale estende le medesime considerazioni alle prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza. Vedi inoltre FERONE e CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, p. 496.

(104) Si rinvia comunque al par. 6.1 del presente capitolo per ulteriori approfondimenti.

(105) Così LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 1998, p. 287, e CA-STALI, *Le operazioni imponibili, in IVA. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURCO, Torino, 2001, p. 62.

(106) Interessanti le considerazioni di FIUFFI, *op. cit.*, p. 139, laddove considera la fattispecie eccezionale e derogatoria anche rispetto alle fattispecie tipiche dell'IVA.

(107) Così rispettivamente Mosco, *op. cit.*, p. 227 e GALGANO, *Diritto civile*, cit., p. 191.

sembra preoccuparsi di più della circostanza che i meccanismi formali di funzionamento del tributo garantiscano tecnicamente il trasferimento degli effetti fiscali sul mandante, che della sostanza della transazione economica intervenuta tra mandante e terzo.

Queste esigenze risultano presenti anche nel caso di specie ove, o per l'effetto di un negozio collegato di mandato o per l'operare in veste integrativa delle regole sul mandato, diviene fondamentale ai fini IVA dare rilevanza sia al rapporto consorzio-terzo, sia al rapporto consorzio-consorzio.

E forse, a maggior ragione, nel caso di specie dove il ruolo del mandante è ricoperto da una pluralità di imprese consorziate; la qual cosa, nell'ipotesi di imputazione diretta degli effetti dell'atto, renderebbe difficile da monitorare i vari passaggi dal terzo al consorzio e da quest'ultimo alle consorziate, e viceversa.

Nell'IVA, dunque, la spendita del nome delle consorziate assume fondamentale importanza a prescindere dalla sostanza dei fenomeni sottostanti. Il consorzio per l'assunzione degli appalti dovrà pertanto fatturare alla stazione appaltante i corrispettivi dell'opera. A loro volta le imprese consorziate fattureranno al consorzio la quota parte di tali corrispettivi di loro competenza. Il consorzio, poi, dovrà fatturare alle imprese anche i corrispettivi ricevuti dalle stesse a copertura delle spese di gestione, se previste dall'atto costitutivo (108). Per quanto attiene, invece, al regime IVA dei contributi e canoni consortili si rinvia ai successivi paragrafi.

#### 6. I consorzi per l'assunzione e l'esecuzione di appalti nelle imposte dirette.

Diverso si prospetta il caso dei consorzi che, oltre ad assumere l'appalto, provvedono all'esecuzione dello stesso attraverso una propria organizzazione, propri dipendenti e mezzi produttivi,

(108) È evidente che tale soluzione crea una commistione fra i due diversi regimi nell'IVA e nelle imposte dirette. Ciò tuttavia non crea particolari problemi se non dal punto di vista contabile. La contropartita economica delle fatture emesse dal consorzio alla stazione appaltante potrebbe comunque essere registrata a debito, invece che a componente positivo di reddito e, viceversa per le fatture ricevute dalle consorziate. Le posizioni debitorie e creditorie emergenti in bilancio dopo gli incassi dei corrispettivi e la relativa ripartizione andrebbero successivamente compensate.

beni e servizi acquisiti dall'esterno o dalle stesse imprese consorziate.

La prassi amministrativa (109), nell'affrontare il caso ai fini dei tributi diretti, ha sostenuto la neutralità del consorzio in quanto per legge "mero strumento organizzativo dell'attività delle imprese consorziate. Tale natura, infatti, postula che il consorzio, a differenza della società, non deve conseguire l'utile (né correre l'alea), dell'opera, per poi dividerlo tra le imprese consorziate, ma deve restare estraneo al risultato, in utile o in perdita, dell'affare, che deve invece prodursi direttamente in capo alle imprese consorziate".

Coerentemente all'impostazione assunta si è sostenuto che alle spese sostenute dal consorzio per l'esecuzione dell'appalto vengono contrapposti nel conto economico i contributi periodici versati dalle imprese a fronte di tali costi, mentre i corrispettivi ricevuti dalla stazione appaltante vengono contabilmente appostati come debiti verso le consorziate, che provvederanno a registrarli quali ricavi nei rispettivi bilanci.

È evidente, come si è già anticipato all'inizio del capitolo, che dietro tale impostazione aleggia l'idea che l'istituto consortile abbia, al pari delle cooperative, causa mutualistica. Orbene, si è detto come in dottrina non vi sia concordanza di opinioni intorno alla causa consortile (110).

Spesso coloro che hanno affrontato l'indagine l'hanno limitata ai consorzi esterni (111) e ciò ha ingenerato il dubbio che la causa

(109) Ris. min., 30 maggio 1986, n. 9/888 cit.

(110) Si rinvia al par. 1 del presente capitolo.

(111) Opo, *L'estensione della società cooperativa e gli studi recenti*, in *Riv. dir. civ.*, 1959, I, p. 394; MARASÀ, *Le "società" senza scopo di lucro*, Milano, 1984, p. 208 e ss.; VOINE PURZOU, *op. cit.*, p. 334, desume invece il carattere mutualistico dei consorzi direttamente dall'art. 2602 c.c. e dal regime di responsabilità dei consorziati di cui all'art. 2615 c.c., secondo comma, contenuto tuttavia all'interno della sezione II dedicata giustappunto ai consorzi esterni. Secondo l'Autrice, l'art. 2602 statuisce che "oggetto dell'impresa consortile può essere (...) soltanto l'esercizio di una fase delle imprese consorziate. Questo significa che il consorzio può operare soltanto per conto dei consorziate, non anche per conto di terzi. L'impresa consortile è quindi un'impresa mutualistica "pura". Alla limpidezza del ragionamento, tuttavia si affianca la limitatezza dell'oggetto d'indagine: ciò emerge con altrettanto vigore nello stesso passo appena riportato quando l'Autrice fa più volte riferimento all'impresa consortile come *impresa mutualistica*. Se, come esposto nel capitolo I, la differenza fra consorzi esterni ed interni risiede proprio nella circostanza che i primi sono imprenditori a differenza dei secondi, appare evidente, come del resto testimonia il successivo riferimento all'art. 2615, comma secondo, che

mutualistica attribuita all'istituto consortile fosse in realtà tipica dei soli consorzi esterni (112).

Invero, si è visto, se si identifica, come argomenta una certa dottrina, il concetto di mutualità con la possibilità di "fornire beni e servizi o occasioni di lavoro direttamente ai membri dell'organizzazione a condizioni più vantaggiose di quelle che otterrebbero dal mercato" (113), ovvero con l'idoneità dell'organizzazione a recare non un qualunque vantaggio diretto agli associati, ma un vantaggio che, come si evince anche dalla citata relazione, derivi dalla "gestione di servizio" (114), appare difficile inquadrare all'interno della presunta causa mutualistica, che dovrebbe qualificare ogni tipo di consorzio, i consorzi interni anticoncorrenziali come, ad esempio, quelli per il contingentamento della produzione (115). La conseguenza, dunque, sarebbe quella di escludere lo scopo mutualistico dagli elementi fondamentali caratterizzanti la nozione di consorzio, pur potendo il medesimo contribuire, nella normalità dei casi, a spiegare le motivazioni che hanno condotto di volta in volta alla sua costituzione. E ciò sempre che si ritenga che la nozione contenuta nell'art. 2602 c.c. sia onnicomprensiva (116).

Se invece si ritiene che anche i consorzi anticoncorrenziali generino comunque per le consorziate un vantaggio economico di tipo mutualistico (117), che emergerebbe direttamente nei bilanci

l'Autrice nell'individuare la causa consortile aveva a mente i consorzi con rilevanza esterna piuttosto che i consorzi in genere.

(112) Mosco, *op. cit.*, p. 78.

(113) Così Relazione al codice civile (n. 1025).

(114) In tal senso lo stesso Orpo, *op. cit.*, p. 374; sul punto, anche se con diverse sfumature, ASCARELLI, *Cooperativa e società. Concettualismo giuridico e magia delle parole*, in *Riv. soc.*, 1957, p. 401; FERRARA, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1980, p. 649. Specificatamente per l'impossibilità di intravedere la causa mutualistica in ogni forma di vantaggio assicurato all'associato, che esuli dalla cosiddetta "gestione di servizi" vedi GUGLIELMETTI, *Concorrenza e consorzi*, Torino, 1970, p. 408.

(115) Così Mosco, *op. cit.*, p. 77.

(116) Secondo Volpe Putzolu, *Consorzi tra imprenditori*, cit., p. 1, in realtà nella definizione codicistica sono regolati due fenomeni: quello della "disciplina" che accomuna tutti i consorzi, caratterizzando quelli svolti attività meramente interna, e quello dello "svolgimento", esclusivo dei consorzi aventi rilevanza esterna.

(117) Cfr. BOKIOU, *op. cit.*, p. 103 e ss., il quale ritiene che il consorzio interno, pur non svolgendo un servizio, anche attraverso il ruolo di garante dell'osservanza di comportamenti negativi dei consorziati (corrispondenti ad un *non facere*) fornisca comunque un vantaggio economicamente valutabile in capo a ciascun consorzio, vanificato da inquadrare nell'ambito dei fenomeni mutualistici.

delle consorziate, la causa consortile potrebbe mantenere la sua unità e, soprattutto, la sua connotazione mutualistica.

La tesi secondo cui la connotazione mutualistica non è necessaria nei consorzi, benché possibile (o meglio naturale), troverebbe però conferma secondo alcuni nella circostanza che i principi del voto "per teste" e della "porta aperta", inderogabili nelle cooperative (118), talvolta acquistano nei consorzi valore supplementivo, talaltra risultano incompatibili con le finalità perseguite. Invero, l'art. 2606 c.c. prevede l'applicazione del principio di un voto ad ogni consorzio solo se l'atto costitutivo non dispone diversamente; mentre l'art. 2603, n. 5, laddove dispone che l'atto costitutivo debba prevedere le condizioni di ammissione di nuovi consorziate, lascerebbe in verità nella fase costitutiva una certa discrezionalità nella scelta (119): anzi, è la stessa dottrina che riconosce carattere mutualistico alla causa consortile che ritiene che in certi tipi di consorzi, ad esempio quelli anticoncorrenziali, prevalga l'opposto interesse di non escludere il gruppo, o di estenderlo solo attraverso una particolare e rigorosa selezione (120).

Tali pregevoli argomentazioni, tuttavia, scalfiscono solo in parte la tesi che sostiene la causa mutualistica dei consorzi, posto che le deroghe al principio del voto per teste o della porta aperta possono risultare nei vari casi, ad esempio nell'ambito dei consorzi anticoncorrenziali, addirittura necessarie per il raggiungimento dell'oggetto del consorzio, volto appunto a eliminare la concorrenza per arrecare alle consorziate, nei propri bilanci, un vantaggio diretto in termini di maggiori ricavi.

Non si può tuttavia trascurare che gli elementi che pongono in dubbio l'onicomprensività e la necessità del carattere mutual-

(118) VERRUCCI, voce *Cooperativa (impresa)*, in *Enc. dir.*, X, p. 549 e ss.; GALIANO, *Le società per azioni*, Bologna, 1978, p. 254; BONFANTE, *Cooperative e "porta aperta"*, un principio invecchiato?, in *Giur. comm.*, 1978, p. 382 e ss.; GROSSO, *Il principio della porta aperta nelle organizzazioni cooperative*, in *Riv. soc.*, 1982, p. 45 e ss. Vedi, inoltre, la nt. 6 del presente capitolo.

(119) FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 67, afferma che "le parti possono escludere ogni possibilità di ingresso o recesso di consorziate; e possono subordinare questi fatti a condizioni o regole particolari". Nel senso che l'ingresso di nuovi consorziate non comporta modificazioni del contratto cfr. anche BOKIOU, *op. cit.*, p. 425; GROSSO, *Struttura consortile e principio della porta aperta*, in *Consorzi "fidi" e cooperative di garanzia*, cit., p. 151; e in giurisprudenza, Corte Cass., 28 giugno 1981, n. 4208, in *Foro it.*, Mass., c. 857.

(120) Così esplicitamente Volpe Putzolu, *op. cit.*, p. 350.

stico della causa consortile sono comunque seri e fondati su dati normativi e logici di valore, tali, sotto il profilo tributario, da insinuare, perlomeno, il dubbio che la tesi della neutralità fiscale del consorzio non abbia un fondamento logico unitario. L'incertezza sull'unitarietà e sulla necessità del carattere mutualistico della causa consortile, potrebbe quindi, a dispetto dell'opposta tesi ministeriale, e in parte dottrinale (121), lasciare spazio alla possibilità che il consorzio produca un proprio risultato economico.

D'altro canto, anche fra coloro che sostengono la natura mutualistica dei consorzi v'è chi ritiene la causa mutualistica compatibile con lo scopo di lucro (122).

La cosiddetta mutualità "spuria", per assenza di precisi divieti sul punto, diviene possibile, per questi Autori, purché lo scopo di

(121) Parte della dottrina civilistica esclude ogni intento lucrativo del consorzio: così VOLPE PUTZOLI, *Consorti tra imprenditori*, cit., p. 2; IDEM, *I consorti per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 334; IDEM, *Rappresentanza e responsabilità verso i terzi*, in *Riv. dir. impr.*, 1990, p. 264 e ss.; SPADA, *Funzione e organizzazione consortile tra legge e prassi contrattuali*, in *Riv. dir. impr.*, 1990, p. 250. Nel senso contrario MARASÀ, *Consorti e società consortili*, Torino, 1990, p. 45; MINERVINI, *Relazione al Convegno di Bari*, cit., p. 306; FERRI, voce *Consorzio (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, p. 372, il quale addirittura osserva come lo scopo del consorzio "consista in una utilità economica che il singolo realizza attraverso la creazione di questa organizzazione comune. Non è detto che questa utilità consista in un risparmio di spesa, e neppure è detto che questa utilità economica si realizzi direttamente dai singoli consorziati, anziché indirettamente e cioè attraverso una ripartizione dell'utilità complessiva realizzata dal consorzio". La dottrina tributaria prevalente ammette la possibilità che il consorzio realizzi direttamente l'utile: così PERRONE, *Consorti e società consortili*, cit., p. 233 e ss.; DI STEFANO, *op. cit.*, p. 526; ANELLO e CHIONI, *op. cit.*, p. 1906 e 1907, i quali, peraltro, sottolineavano il problema del riconoscimento del credito d'imposta (ammesso ante T.U.I.R. solo per le società commerciali, e oggi, con il nuovo Testo Unico, venuto meno per abolizione dell'istituto). Vedi altresì ROMANO e MONETTI, *op. cit.*, p. 3510.

(122) BORGIOI, *op. cit.*, p. 135; SANTINI, *Il commercio*, Bologna, 1979, p. 237; SPADINORO, *Le società consortili*, Milano, 1984, p. 137 e ss. (il quale ritiene che la distribuzione di utili sia ammessa solo nei limiti di cui all'art. 17 della L. 19 marzo 1983, n. 72, pur essendo tale norma contenuta nella legislazione speciale sulle cooperative); SIMONETTO, *Consorti. Primi appunti sulla legge 10 maggio 1976 n. 377*, in *Riv. soc.*, 1977, p. 804; in tal senso anche LONGO, *Consorti spuri e consorti misti*, in AA.VV., *Accordi tra imprese e acquisizioni*, Milano, 1994, p. 105 e ss., dove l'Autore ammette esplicitamente la compatibilità della causa mutualistica con lo scopo di lucro. Vedi anche FERRI, *Consorti e società consortili*, in *Riv. dir. comm.*, 1976, I, p. 130 e ss., il quale ritiene che quando gli scopi di cui all'art. 2602 sono realizzati in comune, mancando una disposizione che esclude lo scopo di lucro, il fenomeno non possa non essere qualificato come società; MINERVINI, *Relazione al convegno di Bari del 27 maggio 1977*, cit., p. 306. Nel senso che "accessoriamente" il consorzio possa operare con i terzi, MARASÀ, *Le "società" senza scopo di lucro*, cit., p. 216, anche se l'Autore ritiene fondamentale l'assenza dello scopo della divisione dell'utile (p. 218) tipica della società consortile.

lucro non divenga prevalente o non superi lo stadio della mera accessorialità od occasionalità (123).

Ma non basta. Sebbene si siano ritenute certe norme confermate di un principio, quello dell'assenza dello scopo di lucro, caratterizzante i consorzi (124), è di tutta evidenza che le disposizioni di cui alle Leggi n. 240 del 1981, 374 del 1976 e 72 del 1983 non hanno portata generale (125) attenendo alla normativa di agevolazione per i consorzi fra piccole e medie imprese e per le cooperative. Le prime due dispongono un divieto di distribuzione dell'utile, mentre la terza un limite alla remunerazione del capitale sociale pari a quella dei prestiti sociali.

Anzi si sarebbe indotti a sostenere che la necessità di affermare tali divieti o limiti per casi specifici risieda proprio nella circostanza che gli stessi non discendono naturalmente dalla nozione di consorzio (126).

Riassumendo, che i consorzi abbiano tutti causa mutualistica è dato non poi così pacifico nel diritto commerciale e comunque, quand'anche lo si ritenesse tale, il perseguimento della causa mutualistica non sarebbe incompatibile (anche se entro certi limiti) con lo scopo di lucro e con la produzione di un utile, come dimostrerebbe la circostanza che ai fini della concessione di alcune agevolazioni anche fiscali a consorzi operanti in particolari settori il legislatore ha ritenuto opportuno subordinare la stessa alla presenza nello statuto del divieto di distribuzione di utili, fatto questo inspiegabile se tale divieto fosse un corollario della causa mutualistica.

Queste considerazioni (soprattutto quelle che ritengono compatibile lo scopo mutualistico con quello di lucro) finiscono, nel caso dei consorzi per l'assunzione e l'esecuzione degli appalti pub-

(123) In questo senso MOSCO, *op. cit.*, p. 117, il quale distingue l'organizzazione fra imprenditori che per coprire i costi fissi di importazione decide di aprirsi al mercato, seppur limitatamente, da quella che invece per esportare i prodotti delle imprese aderenti è costretta dall'acquirente straniero a fornire altri beni non prodotti dalle associate. Per l'Autore, solo la seconda sarebbe un consorzio in quanto la prima non si limiterebbe a disciplinare o svolgere una fase delle imprese aderenti, ma vi affiancherebbe una attività lucrativa non occasionale col mercato.

(124) Cfr. VOLPE PUTZOLI, *op. cit.*, p. 336, con riferimento al divieto di distribuzione dell'utile di cui alla L. 30 aprile 1976, n. 374.

(125) Così BORGIOI, *op. cit.*, p. 137 e 138.

(126) BORGIOI, *op. cit.*, p. 158.

blici, con l'indebolire le motivazioni che hanno spinto (127) a ritenere fiscalmente neutro il consorzio. Sostenere che la natura del consorzio postula che il medesimo "a differenza delle società, non deve conseguire l'utile (né correre l'alea) dell'opera per poi dividerlo con le consorziate, ma deve restare estraneo al risultato, in utile o in perdita dell'affare" è affermazione non così scontata e comunque contrastante con precise disposizioni normative e con l'assenza di norme contrarie alla produzione dell'utile in capo al consorzio (128).

Limitarsi a rilevare che, per una parte minoritaria della dottrina commerciale, le premesse da cui muove la posizione appena criticata non sono essenziali all'istituto consortile, non significa poi che nel singolo caso tali considerazioni possano rivelarsi comunque inavverifere, potendo il singolo consorzio essere stato organizzato statutariamente su basi mutualistiche.

Tuttavia, nell'ipotesi dei consorzi per l'assunzione e l'esecuzione degli appalti, emerge con evidenza il fatto che la "fase" affidata al consorzio in realtà assorbe l'intero ciclo produttivo delle consorziate, anche se limitatamente ad un solo affare.

È interessante notare come la dottrina che ha sostenuto l'innammissibilità della produzione dell'utile in capo al consorzio (129) abbia ribadito la necessità che le consorziate siano giuridicamente ed economicamente autonome, con l'impossibilità, dunque, di far coincidere la "fase" affidata al consorzio con l'intero ciclo produttivo affidato alle imprese aderenti (130).

(127) Vedi Ris. min., 30 maggio 1986, n. 9/888, cit.

(128) Lo stesso PERONE, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 240, critica la citata materia la soggettività tributaria autonoma dei consorzi e troppo sopravvalutato e strumentale degli stessi rispetto alle imprese consorziate. In realtà, come già osservato, il problema non è tanto legato alla soggettività dei consorzi, indubbiamente sussistente sotto il profilo fiscale (perfomano per i consorzi esterni, a cui appartengono quelli per l'esecuzione degli appalti), quanto alla possibilità di imputare agli stessi il risultato dell'attività svolta.

(129) Mosco, *op. cit.*, p. 92. Vedi anche PAOLUCCI, *Consorzi e società consortili nel diritto tributario*, cit., p. 436 e 443, ancorché per quest'ultimo in pratica i consorzi sono comunque in grado di produrre e distribuire utili anche se non in senso tecnico.

(130) Così Mosco, *op. cit.*, p. 92, che valorizza nell'esegesi dell'art. 2602 l'aggettivo "determinate", anche se è costretto necessariamente ad ammettere che per effetto della legislazione in tema di appalti pubblici tale possibilità è ormai insuperabilmente contemplata nella legge (p. 98, nt. 79); contra, GALGANO, *Le "fasi" dell'impresa nei consorzi fra imprenditori*, in *Contratto e impresa*, 1986, p. 12. In senso possibilista ante

Se l'intero ciclo produttivo viene trasferito al consorzio, come nel caso dei consorzi per l'assunzione e l'esecuzione dell'appalto, non si comprende quale possa essere il vantaggio diretto conseguito dalle consorziate se non l'attribuzione dell'utile, anche se scomposto nelle sue componenti positive e negative. Invero, a differenza dei consorzi per la sola assunzione dell'appalto, dove le imprese consorziate, giuridicamente ed economicamente autonome, partecipano, in base alle assegnazioni dei lavori, alla realizzazione dell'opera e conseguono dunque quel vantaggio diretto tipico della mutualità intesa come "gestione di servizio", nel caso di specie, l'unico "vantaggio", se così si può definire, conseguito dalle consorziate risiederebbe nella possibilità di partecipare, attraverso l'apporto finanziario o in natura al fondo consortile, all'assunzione ed esecuzione indiretta di lavori che individualmente ogni singola impresa o non sarebbe stata in grado di realizzare o non avrebbe ritenuto conveniente svolgere.

D'altro canto, anche coloro che ritengono che consorzi di tal fatta siano compatibili con la nozione generale di consorzio, purché al limite oltre all'intero ciclo produttivo non venga trasferito l'intero ciclo economico dell'affare posto ad oggetto del consorzio, ovvero purché la scomposizione in "fasi" non si spinga oltre il limite della "separazione fra gestione e rischio d'impresa" (131), ritengono sufficiente che il rischio di impresa resti in capo alle singole imprese attraverso la percezione degli utili e la sopportazione delle perdite, unici vantaggi (o svantaggi, in caso di perdite), si ribadisce, che il consorzio può eventualmente ritrasferire sulle consorziate.

Ciò risulta ancora più evidente se si tiene conto che, quando anche prevalesse la tesi che è sufficiente sul piano probatorio essere in grado di dimostrare per conto di quale consorzio il consorzio ha operato per far scattare la responsabilità del medesimo ex art. 2615, secondo comma (132), nel caso di specie sarebbe im-

GUGLIEMMETTI, *Consorzi e società consortili*, Appendice, cit., p. 490, dove l'Autore ritiene che "l'organizzazione in comune non deve necessariamente riprodurre l'intera attività delle imprese consorziate, ma è sufficiente — per aversi un consorzio — che vi sia un'organizzazione comune diretta a regolare lo svolgimento di determinate fasi di detta attività".

(131) Così GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, cit., p. 198.

(132) Sul punto vedi, in dottrina, prima della novella del 1977, FRANCESCHELLI, *op. cit.*, p. 128; CHIRON, *La concorrenza e i consorzi*, in *Trattato Vassalli*, Torino, 1949,