3. la realizzazione da parte dell'organizzazione del presupposto del tributo in modo unitario e autonomo.

In merito al primo punto, v'è chi sostiene che nell'art. 73 l'organizzazione non può rilevare come risultato della combinazione di persone e/o beni preordinati al raggiungimento di un fine (63). In tal caso, infatti, l'attività di coordinamento presupporrebbe "figure soggettive cui già poter riferire comportamenti e conseguenze giuridiche". Viene così svalutata la portata definitoria del termine organizzazione che, secondo l'Autore, non può che significare semplicemente "altri soggetti".

L'Autore esclude, inoltre, che al termine "organizzazione" possa essere attribuito il significato che il legislatore tributario nella disciplina del reddito d'impresa assegna a tale requisito, allo scopo di distinguere i soggetti dotati di una organizzazione di un certo livello da altri dotati di organizzazione di livello inferiore (64).

Tuttavia, sembra che il legislatore di cui all'art. 73 non abbia voluto operare tale distinzione, ma abbia semplicemente voluto evidenziare che un'entità non personificata non può assurgere a divenire soggetto di diritto sino a quando, proprio per la propria natura di ente non personificato, si sia dotato di un'articolazione interna che consenta il coordinamento delle persone e dei beni che lo costituiscono e che allo stesso tempo gli appartengono. Più

(63) In questo senso GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, p. 358 e 359, il quale esclude inoltre, e su questo non si può non essere concordi, che l'organizzazione di cui all'art. 73 non può essere intesa nel senso normalmente riconosciuto all'organizzazione imprenditoriale ovvero come "pianificazione dell'attività e coordinamento degli strumenti o fattori della produzione (capitale e lavoro)". E ciò sulla base della circostanza che i soggetti possono essere titolari di redditi diversi da quelli d'impresa. Per la rilevanza dell'aspetto organizzativo si rinvia invece a NUZZO, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, cit., p. 130, ove l'Autore ritiene che nella struttura organizzativa "si riflettono i meccanismi operativi che danno corpo all'ordinamento interno dell'ente; ordinamento, quest'ultimo, che, com'è noto, risulta caratterizzabile in funzione delle specifiche finalità da perseguire, nonché dei poteri e delle competenze degli crgani, di cui si giova l'ente medesimo, per svolgere le attività strumentali al perseguimento delle finalità predette".

(64) In realtà sul concetto di organizzazione nella nozione di impresa fiscale non sussiste in dottrina un univoco convincimento. Si rinvia per tutti a FANTOZZI, *Imprenditore e impresa*, Milano, 1982, p. 239; IDEM, *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, cit., p. 115; POLANO, *Attività commerciale e impresa nel diritto tributario*, Padova, 1984, p. 87; INGROSSO, *Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa (artt. 51 e 115 del T.U.I.R. n. 917/1986)*, in *Riv. dir. trib.*, 1983, I, p. 979.

semplicemente l'art. 73, in presenza degli altri requisiti, individua il soggetto attraverso il risultato dell'attività di coordinamento di persone e/o beni nella quale lo stesso si estrinseca (65).

Non è pertanto corretto affermare che il soggetto preesiste rispetto all'organizzazione, quanto che il soggetto si manifesta all'esterno attraverso l'organizzazione che costituisce, pertanto, indice di esistenza del medesimo, a prescindere, si ribadisce, dall'intensità con cui questo coordinamento si realizza.

Per queste ragioni parte della dottrina, in passato, ha reputato priva di soggettività l'eredità giacente, considerandola un complesso di beni non necessariamente coordinati tra loro e non costituenti pertanto organizzazione (66).

Negli enti non personificati l'organizzazione intesa come coordinamento di beni e/o persone appare dunque requisito indispensabile del soggetto passivo.

Il requisito appena analizzato non è tuttavia sufficiente ad attribuire all'entità che ne è dotata la qualifica di soggetto passivo; infatti, il legislatore tributario richiede che il complesso di beni e/o persone organizzato non appartenga a terzi.

Il requisito della non appartenenza a terzi attiene sempre al coordinamento dei beni e/o delle persone, ma si estrinseca nella capacità dell'ente non personificato di auto-organizzarsi.

Laddove il coordinamento dei beni e delle persone è affidato ad un'entità (personificata o meno) esterna all'organizzazione stessa che ne risponde con il proprio patrimonio, il complesso organizzato di beni e di persone non diviene comunque soggetto. È questo, ad esempio, il caso dell'azienda rispetto all'imprenditore (67), dei fondi comuni di investimento rispetto alle rispettive

(65) Così NUZZO, *op. cit.*, p. 131, il quale ritiene il requisito organizzativo (al pari degli altri) idoneo a proiettare all'esterno l'immagine dell'entità alla quale appartiene "facendolo apparire idoneo ad autonomizzarsi e distinguersi come 'altro' soggetto rispetto a quelli dei quali detta entità è emanazione".

(66) Cfr. NUZZO, *op. cit.*, p. 128 e IDEM, *Organizzazione, soggettività tributaria, eredità giacente*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, II, p. 1068.

(67) Pur rappresentando ai sensi dell'art. 2555 c.c. il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, l'azienda non è considerata soggetto passivo per assenza della condizione di non appartenenza. Così SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, IV, *I tributi in Italia*, Padova, 1994, p. 83; POTITO, voce *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. dir.*, Milano, 1990, XLII, p. 1244.

società di gestione, della stabile organizzazione di un soggetto non residente rispetto a quest'ultimo (68).

Pertanto, ciò che caratterizza la non appartenenza a terzi è sicuramente, da un lato, l'autonomia gestionale e/o direttiva del soggetto che attraverso le persone e i beni che lo compongono si autoamministra, e, dall'altro, l'autonomia patrimoniale dello stesso.

In merito a quest'ultimo requisito è doveroso un approfondimento. Secondo la dottrina civilistica, l'autonomia patrimoniale consiste nel possesso da parte dell'entità non personificata di un patrimonio distinto da quello personale dei suoi componenti sul quale i creditori dell'entità hanno la possibilità di soddisfarsi e sul quale i creditori particolari degli appartenenti all'entità non possono rivalersi.

Il patrimonio autonomo gode di una così accentuata insensibilità alle vicende dei patrimoni dei singoli partecipanti da distaccarsi da essi (69). Mentre il patrimonio separato consiste in una massa diversificata volta ad assolvere una particolare funzione ma comunque appartenente al soggetto (o ai soggetti) di appartenenza (70), il patrimonio autonomo pur essendo anch'esso destinato alla realizzazione di uno scopo, finisce col distaccarsi dal soggetto di appartenenza portando, in presenza di altri requisiti, alla realizzazione di un altro soggetto non personificato, a cui al contempo appartiene e che ne costituisce parte integrante.

Sono evidenti le ragioni per cui il legislatore tributario nell'art. 73 T.U.I.R. ha recuperato sicuramente "nella non appartenenza a terzi" l'autonomia patrimoniale quale requisito sulla base del quale identificare l'esistenza del soggetto passivo.

Tuttavia, è doveroso chiedersi se l'aver utilizzato una formula negativa "soggetti non appartenenti a terzi", anziché una positiva

(68) Per i fondi comuni di investimento e la stabile organizzazione vedi nt. 60 del presente capitolo.

(69) Così DURANTE, voce *Patrimonio* (dir. civ.), in *Enc. giur.*, Roma, 1990, p. 5.

(70) Si sottolinea come il regime giuridico del patrimonio separato sia costruito da un lato sul divieto del titolare di usare la massa patrimoniale distaccata per scopi diversi da quelli predeterminati e dall'altro sull'impossibilità per ogni creditore di aggredire il patrimonio separato se il proprio diritto non sia in qualche modo connesso al perseguimento del fine tutelato. Cfr. PINO, *Patrimonio separato*, Padova, 1950; GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di SCIALOJA e BRANCA, Bologna-Roma, 1967, p. 114 e ss..

"soggetti autonomi", non rispecchi alcuna volontà di differenziare le definizioni, o viceversa, sia sintomatico della volontà in presenza di situazioni dubbie, di recuperare nell'ambito della soggettività passiva quelle entità non dotate ancora di autonomia patrimoniale (ancorché dotate di una autonomia organizzativa e amministrativa) ma in possesso di un nucleo patrimoniale sicuramente separato dal patrimonio dei partecipanti.

Se si tiene in considerazione la circostanza, già ribadita, che la soggettività tributaria non si discosta dalla soggettività generale e, in particolare, civilistica, e che la norma dell'art. 73, lungi dall'essere a questa stregua inutile, mira a risolvere i casi dubbi recuperando autonomamente nel diritto tributario gli indici di soggettività già impiegati nelle altre branche del diritto, si deve ammettere che quelle entità organizzate, dotate di autonomia amministrativa e il cui patrimonio non si sia definitivamente distaccato dai suoi partecipanti (non realizzando così un'autonomia patrimoniale, ma solo una separazione patrimoniale) siano recuperabili nell'ambito tributario comunque come soggetti passivi (71).

(71) In tal senso, anche se in chiave civilistica, prima che fiscale, GALLO F., *Il problema della soggettività ai fini IVA dei fondi comuni di investimento*, cit., p. 505, il quale con riferimento appunto ai fondi comuni di investimento afferma: "la sola circostanza che il fondo sia un 'patrimonio distinto' non è sufficiente a farlo assurgere a soggetto di diritto, se mancano le ben note caratteristiche della soggettività, quali sono, soprattutto la presenza di organi propri, l'autonomia di gestione e la non appartenenza del fondo a terzi soggetti". Con ciò pare confermare che l'esistenza di un patrimonio separato dotato di autonomia organizzativa ed amministrativa possa divenire centro di imputazione di diritti ed obblighi (anche) di natura tributaria. Più dubbioso sul punto FEDELE, *Introduzione*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998, XVI, ove sostiene che "si potrebbe (...) riconoscere, ad esempio, alla formula della 'non appartenenza ad altri soggetti passivi' di cui all'art. 87, comma 2 T.U.I.R. una valenza che va oltre il mero richiamo dell'autonomia patrimoniale e coinvolge la previsione di organi e procedure per la formazione di un autonomo indirizzo dell'attività delle 'organizzazioni di persone o di beni'. Sarebbe, allora, più agevole dare supporto e giustificazione sistematica alla sensazione che strutture organizzative non 'padrone di sé stesse' sono comunque escluse dall'area della soggettività passiva, anche se per avventura ad esse siano riferibili tratti di 'autonomia patrimoniale'. Più dubbia, invece, la possibilità di riproporre il tema dei 'soggetti passivi privi di autonomia' patrimoniale, anche se il tema della rilevanza dell'autonomia stessa in ordine al tema della soggettività richiede un ulteriore approfondimento". L'Autore, pertanto, attribuisce all'autonomia gestionale un ruolo importante nell'attribuzione della soggettività tributaria al pari dell'autonomia patrimoniale, anche se, con riferimento all'ipotesi di assenza di quest'ultima ritiene necessario un approfondimento del tema con ciò lasciando aperta la strada del riconoscimento della soggettività ad entità autogestite dotate di un patrimonio separato da quello degli associati, ancorché non autonomo.

L'ultimo requisito richiesto dalla norma sembra assumere un ruolo in chiave prettamente tributaria, richiedendo che il presupposto del tributo venga realizzato in modo unitario e autonomo.

La norma è stata, in passato, oggetto di critiche per la sua impropria formulazione, apparendo erroneo riferire il requisito dell'autonomia ad un presupposto d'imposta (in particolare, vista l'ubicazione della norma, al reddito) piuttosto che al soggetto (72).

Non v'è dubbio che la formulazione presenti caratteri di ambiguità. Tuttavia, appare prospettabile anche una diversa soluzione; invero, quest'ultimo requisito non farebbe altro che ribadire in chiave tributaria il concetto di autonomia (*rectius*, non appartenenza a terzi) dell'organizzazione.

In altre parole, la norma si preoccuperebbe di sancire che il presupposto del tributo (nelle imposte dirette, non tanto il reddito, quanto il possesso dello stesso ovvero la disponibilità dello stesso e della relativa fonte) sia riferibile all'organizzazione unitariamente intesa, piuttosto che a coloro che vi partecipano.

Soffermandoci, ad esempio, sul presupposto nelle imposte sul reddito, ed in particolare sulla categoria del reddito d'impresa, se l'utile non è un'entità fisicamente possedibile (73), ma è il mero frutto di una quantificazione di risultati economici di singole operazioni intervenute in un esercizio convenzionalmente definito che, salvo rarissime ipotesi, non si concretizza in una ricchezza di pari importo fisicamente tangibile, pare più consono (come ritenuto dalla prevalente dottrina) parlare di disponibilità della fonte produttiva di reddito (74).

(72) Per TABELLINI, *I "gruppi" quali "nuovi" soggetti passivi dell'IRPEG*, in *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, p. 680, "l'attributo dell'autonomia, pur essendo riferito abitualmente ai patrimoni, esprime in ultima analisi una qualità del soggetto che ne è titolare". Per CROXATTO, voce *Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (IRPEG)*, in *Noviss. dig. it.*, Torino, 1986, app., p. 419, il riferimento alla realizzazione in modo unitario ed autonomo del presupposto è privo di significatività: "appare del tutto improprio riferire all'istituto del possesso la possibilità o meno che esso si verifichi 'in modo unitario ed autonomo', dato che di esso si può accertare la eventuale sussistenza, ma non che esso si manifesti con le indicate modalità, le quali rispetto all'istituto del possesso non sembra possano assumere alcun significato". In passato, *contra*, MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, cit., p. 335.

(73) In dottrina sull'imponibilità di interpretare la nozione di "possesso" del reddito in senso civilistico vi è un largo consenso: cfr. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 371 e 372; MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento*, cit., p. 82; FEDELE, *"Possesso" di redditi, capacità contributiva, ed incostituzionalità del "cumulo"*, in *Giur. cost.*, 1976, I, p. 2163. In giurisprudenza, vedi Corte Cost., sent. n. 179 del 1976, in *Giur. cost.*, 1976, I, p. 1095 e ss.. *Contra*, GALEOTTI FLORI, *Il possesso di reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983, p. 24 e 101 e ss..

Per tale tipo di reddito, dunque, sarà necessario, al fine di valutare la soggettività passiva IRES di un'entità non personificata, verificare, oltre agli altri requisiti, che la disponibilità della fonte produttiva di reddito appartenga all'organizzazione piuttosto che ai suoi membri.

Ma a questa stregua, l'autonomia del presupposto non diviene altro che un aspetto della non appartenenza a terzi dell'organizzazione e, in particolare, dell'"autonomia" patrimoniale su cui ci siamo soffermati in precedenza.

La norma, inoltre, richiede che il presupposto si realizzi in modo unitario, ed è forse in questo aggettivo che possiamo individuare l'aspetto più prettamente tributario della definizione di soggetto, in quanto, il legislatore richiede non solo che il presupposto pertenga all'organizzazione piuttosto che ai suoi partecipanti (autonomia del presupposto), ma che lo stesso, per esigenze di corretta quantificazione della base imponibile e di controllo della stessa, sia più facilmente riferibile all'organizzazione che ai suoi partecipanti.

L'unitarietà del presupposto, pertanto, si realizza quando diviene difficile, se non impossibile, attribuire a ciascun partecipante all'entità una frazione del presupposto rapportabile al suo apporto personale o patrimoniale e, per contro, appare maggiormente percorribile la strada della riferibilità unitaria del presupposto all'organizzazione, anziché ai suoi partecipanti.

Tale requisito è forse quello che, si ribadisce in un'ottica prettamente fiscale, pone un limite all'interprete volto a non consentire un'inutile, quanto difficilmente controllabile, proliferazione di soggetti passivi in presenza di presupposti e di basi imponibili che meglio si appuntano ad un'entità non personificata piuttosto che ai suoi partecipanti.

3.2. (segue) *Il caso delle associazioni non riconosciute.*

L'art. 73 T.U.I.R. pone la definizione residuale appena analizzata di seguito alla elencazione di alcune figure non dotate di per-

(74) Così TOSI, *La nozione di reddito*, in TESAURO, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, p. 46 e 47.

sonalità giuridica, le associazioni non riconosciute ed i consorzi, per le quali, come si è detto, potrebbe a prima vista apparire fuori discussione l'attribuzione della soggettività passiva IRES.

Tuttavia, è più corretto supporre che il legislatore abbia operato a livello prenormativo un esame delle menzionate figure, riconoscendone in generale l'idoneità ad assumere nell'ordinamento giuridico (e pertanto anche in quello tributario) la qualifica di soggetto (passivo) e, di conseguenza l'autonomia rispetto ai terzi postulata genericamente dalla stessa norma. Potendo però, almeno i consorzi, assumere articolazioni, connotazioni e caratteristiche che differenziano di gran lunga un tipo consortile dall'altro, per l'assenza di tipicità di queste figure così come analizzata *supra*, par. 2, è comunque indispensabile rapportare le stesse alla definizione generale di soggetto tributario appena esaminato.

Passando brevemente alle associazioni non riconosciute, nessuno dubita ora della rilevanza delle medesime quali soggetti di diritto comune. Tale certezza, però, è storia recente. La dottrina civilistica e la giurisprudenza hanno a lungo ignorato o svalutato la portata degli artt. 36, 37 e 38 c.c., ritenendo che le associazioni non riconosciute fossero prive di capacità giuridica (75). Si pensi, ad esempio, al fatto che l'acquisto immobiliare è stato spesso ritenuto inammissibile dovendosi ricorrere alla cosiddetta intestazione fiduciaria dei beni in capo ai soci.

Col passare degli anni la capacità delle associazioni non riconosciute è stata oggetto di una considerevole evoluzione dottrinale e giurisprudenziale che ha condotto al riconoscimento a tali organizzazioni della piena capacità di essere soggetti di diritti (76) an-

(75) Per le principali posizioni sul tema si veda FERRARA, *Diritto delle persone e della famiglia*, Napoli, 1941; MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, 1957-1967, I; SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile italiano*, Napoli, 1966; GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, cit.; RUBINO, *Le associazioni non riconosciute*, Milano, 1952, secondo il quale "l'associazione non riconosciuta è solo il rapporto tra un complesso di soggetti particolarmente regolato". La Cassazione ha lungamente negato la soggettività delle associazioni non riconosciute considerate "pluralità di soggetti in comunione di diritti". Vedi Corte Cass., 13 luglio 1954, n. 2457, in *Mass. Foro it.*, 1954; Corte Cass., 28 luglio 1955, in *Foro it.*, 1956, I, p. 556; Corte Cass., 26 aprile 1960, in *Giur. it.*, 1961, I, p. 181; Corte Cass., 11 luglio 1963, in *Foro it.*, 1964, I, p. 508; Corte Cass., 10 dicembre 1965, in *Mass. Foro it.*, 1965, n. 2448.

(76) Sul punto per tutti GALGANO, *Le Associazioni, le fondazioni, i comitati*, Padova, 1987, p. 88 e in giurisprudenza Corte Cass., 16 novembre 1976, n. 4252, in *Foro it.*, 1957, I; Corte Cass., 16 febbraio 1979, n. 1022, in *Foro it.*, 1979, I.

che reali (77), definitivamente sancita con la L. 22 giugno 2000, n. 192.

Per tali figure, pertanto, il problema della soggettività tributaria è da considerarsi ormai superato non essendovi dubbio alcuno che le stesse rientrino nell'ambito delle organizzazioni di beni e/o di persone distinte dai propri associati e non appartenenti nel contempo a terzi, nei confronti delle quali il presupposto del tributo si appunta meglio al gruppo anziché ai singoli associati.

4. *La soggettività tributaria dei consorzi con rilevanza esterna.*

Anche per i consorzi esterni valgono le medesime conclusioni raggiunte per le associazioni non riconosciute. Dopo le rilevanti modifiche introdotte con la L. 10 maggio 1976, n. 377 (78) in

(77) Con L. 22 giugno 2000, n. 192 sono stati abrogati gli art. 600, 782 e 786 c.c., nonché "le altre disposizioni che prescrivono autorizzazioni per l'acquisto di immobili o per accettazione di donazioni, eredità e legati da parte di persone giuridiche, ovvero il riconoscimento o autorizzazioni per l'acquisto di immobili o per accettazione di donazioni, eredità e legati da parte delle associazioni, fondazioni e di ogni altro ente non riconosciuto". In passato, l'impossibilità di acquisti immobiliari a titolo gratuito da parte dell'associazione derivava proprio dagli artt. 600 e 786 c.c.. Ciò tuttavia non significava che la stessa fosse priva di soggettività, ma rispondeva semplicemente all'esigenza di evitare la sottrazione di mezzi economici alla libera circolazione o a scopi direttamente produttivi. Ciò era dimostrato dall'art. 37 c.c. che espressamente prevedeva la possibilità di acquisto immobiliare a titolo oneroso e dall'art. 5, secondo comma della L. n. 266 del 1991, legge quadro sulle organizzazioni di volontariato, che, in deroga ai citati artt. 600 e 786 c.c., prevede la possibilità per tali organizzazioni di "accettare donazioni e, con beneficio d'inventario, lasciti testamentari, destinando i beni ricevuti e le loro rendite esclusivamente al conseguimento delle finalità previste dagli accordi, dall'atto costitutivo e dello statuto". Sulla possibilità di acquisti immobiliari a titolo oneroso da parte delle associazioni non riconosciute, senza la prescritta autorizzazione di cui all'art. 17 c.c. prevista per gli enti riconosciuti, era già definitivamente intervenuto il legislatore che, dopo la L. 18 novembre 1977, n. 902 sull'attribuzione dei patrimoni residui delle organizzazioni sindacali fasciste disciolte alle organizzazioni sindacali (già confermativa in tal senso), ha riscritto con la L. 27 febbraio 1985, n. 52, l'art. 2659 c.c. prevedendo la diretta trascrivibilità dei beni a favore dell'associazione non riconosciuta. Sul punto MARICONDA, *L'acquisto immobiliare da parte delle associazioni non riconosciute*, in *Riv. dir. civ.*, 1987, II, p. 13 e RESCIGNO, *Appendice di aggiornamento al Manuale di diritto privato italiano*, Napoli, 1985, p. 971.

(78) Per il commento delle quali anche in chiave storica si rinvia a VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in *Trattato di diritto*

tema di responsabilità e di pubblicità della situazione patrimoniale, è ormai certo che i consorzi esterni godono di autonomia patrimoniale perfetta (79) se non addirittura, secondo alcuni, di personalità giuridica (80). Con la riforma del 1976, invero sono state introdotte rilevanti modifiche al regime di responsabilità patrimoniale dei consorzi alle quali si sono accompagnate ulteriori innovazioni nella disciplina del bilancio.

In precedenza, nell'ipotesi di obbligazioni assunte in nome del consorzio con attività esterna da parte delle persone che ne hanno la rappresentanza, i terzi avevano facoltà di agire sia nei confronti del fondo consortile, sia nei confronti di coloro che avevano agito in nome del consorzio, sui quali l'art. 2615 poneva la responsabilità solidale ed illimitata (81).

---

commerciale e diritto pubblico dell'economia, diretto da GALGANO, Padova, IV, 1981, p. 317 e ss.; BORGIOLI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 1 e ss.; FERRI, *Consorzi e società consortili: ancora una modificazione occulta del Codice Civile*, in *Riv. dir. comm.*, 1976, I, p. 125; MARASÀ, *Prime valutazioni sulla nuova normativa in tema di consorzi*, in *Riv. dir. civ.*, 1977, II, p. 524 e ss.; IDEM, *Consorzi e società consortili*, Torino, 1990, p. 3 e ss.; FRANCESCHELLI, *Relazione al convegno sulla nuova disciplina dei consorzi tenutasi a Bari il 27 maggio 1977*, in *Giur. comm.*, 1978, p. 287; FRIGNANI, *Le nuove norme sui consorzi*, in *Giur. comm.*, 1976, p. 587; Circ. ASSONIME, 21 giugno 1976, p. 159.

(79) In tal senso BORGIOLI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 85; FRANCESCHELLI, *Relazione al convegno di Bari*, cit., p. 298; DE ANGELIS, *Intervento al Convegno di Bari*, in *Giur. comm.*, 1978, p. 331; IANNARELLI, *Intervento al Convegno di Bari*, in *Giur. comm.*, 1978, p. 334; PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da RESCIGNO, Torino, 1983, p. 466 e ss.; IDEM, voce *Consorzi e società consortili nel diritto commerciale*, in *Dig. it.*, Torino, 1988, III, p. 436; VOLPE PUTZOLU, *Responsabilità del consorzio e responsabilità dei consorziati*, in *Giur. comm.*, 1980, II, p. 179; SIMONETTO, *Primi appunti sulla L. 10 maggio 1976, n. 377*, in *Riv. dir. soc.*, 1977, p. 800 e ss.; CAPURSO, *I consorzi e le società consortili dopo la L. 10 maggio 1976, n. 377*, in *Giur. comm.*, I, p. 332; POLVANI, *Profili giuridici del coordinamento temporaneo di una pluralità di imprese*, in *Dir. imp.*, 1982, p. 592.

(80) Sostengono il riconoscimento della personalità giuridica, sulla base delle modifiche introdotte nel 1976 all'art. 2615 c.c., FRANCESCHELLI, *Relazione al Convegno di Bari*, cit., p. 298; CALCATERRA, *Agricoltura di gruppo e consorzi di coordinamento della produzione e degli scambi*, in *Giur. agr. it.*, 1978, p. 616; BALLANTINI, *Le associazioni di produttori agricoli*, in *Riv. dir. agr.*, 1980, I, p. 404; sul punto vedi anche MARASÀ, *Prime valutazioni sulla nuova normativa in tema di consorzi*, p. 546 e ss.; DE ANGELIS, *Appunti sulla responsabilità patrimoniale nei consorzi con attività esterna*, in *Riv. soc.*, 1983, p. 1400.

(81) BORGIOL., *Consorzi e società consortili*, cit., p. 82, considera adeguata la previgente disciplina ai consorzi per la disciplina della concorrenza, non anche ai consorzi nei quali sono necessari ingenti investimenti e ciò sulla base della considerazione che, come nelle associazioni non riconosciute (art. 38 c.c.), l'esiguità del fondo si sposa bene con la tenuità delle obbligazioni da assumere e con la responsabilità dei rappresentanti.

Dopo le modifiche introdotte nel 1976, "per le obbligazioni assunte in nome del consorzio dalle persone che ne hanno la rappresentanza, i terzi possono far valere i loro diritti esclusivamente sul fondo consortile". Tale modifica, da taluni ritenuta agevolativa o perfino protezionistica (82), da altri tutto sommato ininfluente (83), unitamente alla disposizione di cui all'art. 2614 c.c. (84) sulla indivisibilità del fondo consortile da parte dei consorziati e sull'impossibilità da parte dei creditori particolari di questi di rivalersi sul fondo, ha definitivamente sancito la perfetta autonomia patrimoniale del consorzio esterno (85).

Parallelamente alla rafforzata autonomia del fondo, il legislatore della riforma ha previsto con l'art. 2615-*bis* c.c. in capo al consorzio l'obbligo del deposito presso l'ufficio del registro delle imprese della situazione patrimoniale redatta da coloro che ne hanno la direzione. L'innovazione non è stata accolta con favore dalla prevalente dottrina che, oltre a considerare in *re ipsa* la norma un ibrido (86), ha ravvisato nella stessa un

---

(82) MINERVINI, *Relazione al convegno sulla nuova disciplina dei consorzi tenutosi a Bari il 27 maggio 1977*, in *Giur. comm.*, 1978, I, p. 314; IANNARELLI, *Intervento al convegno di Bari*, cit., p. 333; MAISANO, *Cooperazione interaziendale e limitazione della concorrenza nella nuova disciplina dei consorzi*, in AA.VV., *Crisi e riforma dell'impresa*, Bari, 1979, p. 260.

(83) BORGIOLI, *Forme e problemi della cooperazione fra le imprese minori*, in *Giur. comm.*, 1980, I, p. 106, il quale riteneva di scarso spessore la garanzia aggiuntiva della responsabilità dei rappresentanti rispetto all'ipotetica estensione della responsabilità agli stessi consorziati, minore, quasi assente sia prima che dopo le modifiche introdotte con la L. n. 377 del 1976.

(84) Rimasta immutata con la riforma.

(85) Riconosciuta oramai anche dalla giurisprudenza: cfr. Corte Cass., 9 dicembre 1996, n. 10956, in *Riv. dir. ind.*, 1998, II, p. 121, con nota di TONI, la quale ha riconosciuto che "il consorzio con attività esterna (...) è ente ben distinto dai singoli consorziati, che impegna nei confronti dei terzi il proprio nome e la propria responsabilità, che ha una propria autonomia patrimoniale, che costituisce un centro autonomo di rapporti giuridici"; conforme Corte Cass., 26 gennaio 1989, n. 441, in *Riv. soc.*, 1989, p. 570, con nota di DE ANGELIS.

(86) Così GUGLIELMETTI, voce *Consorzi e società consortili*, in *Nov. dig. it.*, Torino, 1981, app., p. 492, il quale evidenzia come, dopo aver preso a modello l'istituto della società per azioni, il legislatore non ha avuto il coraggio di seguirlo fino in fondo. Invero, si parla di "situazione patrimoniale" e non di "bilancio", ancorché nella redazione della stessa si imponga l'osservanza delle norme dettate per il bilancio delle società per azioni. Inoltre, non è richiesta l'approvazione della situazione patrimoniale da parte dei consorziati, riuniti o no in assemblea; si impone solo un termine (due mesi dalla chiusura dell'esercizio) fin troppo breve per la sua redazione e il relativo deposito da parte dei direttori. Per un approfondimento dei citati rilievi si rinvia a FRANCESCHELLI, *Relazione al Convegno di Bari*, cit., p. 300 e CABRAS, *I Consorzi tra imprenditori*, in *Banche e banchieri*, 1977,

insufficiente contrappeso alla sancita autonomia patrimoniale (87).

In ogni caso, la norma, dettata esclusivamente per i consorzi esterni (88), conferma sicuramente l'autonomia di bilancio del consorzio esterno rispetto alle imprese consorziate.

---

p. 129 e ss.. Peraltro, dopo l'entrata in vigore del D.L. 269 del 2003, conv. in L. 326 del 2003, si è dubitato della permanenza in vigore delle norme succitate. Invero, pur essendo dedicato l'art. 13 del D.L. 269 in generale ai confidi i commi 34, 35 e 36 introducono nuove regole in tema di redazione del bilancio rivolte ai "consorzi" in generale, senza porre ulteriori precisazioni. Se le nuove norme fossero applicabili a tutti i consorzi (in tal senso PIRAZZINI, *Consorzi, aumenta la trasparenza dei conti*, in *Il Sole-24 Ore*, 25 febbraio 2004) ne conseguirebbe che "gli amministratori del consorzio devono redigere il bilancio di esercizio con l'osservanza delle disposizioni relative al bilancio delle società per azioni. L'assemblea approva il bilancio entro 120 gg. dalla chiusura dell'esercizio ed entro 30 giorni dall'appprovazione una copia del bilancio, corredata dalla relazione sulla gestione, dalla relazione del collegio sindacale, se costituito, e dal verbale di approvazione dell'assembela deve essere, a cura degli amministratori, depositato presso l'ufficio del Registro delle imprese". Come si vede la norma non fa più riferimento alla situazione patrimoniale ed al termine di due mesi per il deposito, bensì, rispettivamente, al bilancio vero e proprio e a un termine di 120 gg. per l'approvazione ed ad ulteriori 30 per il deposito. Sebbene il riferimento letterale ai consorzi in genere possa far propendere per l'abrogazione implicita dell'art. 2615-*bis* c.c. limitamente pertanto ai soli consorzi esterni, è anche vero che ragioni di ordine sistematico e la stessa rubrica dell'art. 13 suggeriscono la riferibilità della norma ai soli confidi.

(87) Secondo alcuni autori (FRIGNANI, *Le nuove norme sui consorzi*, cit., p. 588 e CANNELLA, *I consorzi tra imprese: legislazione vecchia e legislazione nuova*, in *Giust. civ.*, 1977, IV, p. 131) l'introduzione del regime di pubblicità della situazione patrimoniale farebbe da contrappeso all'eliminazione della responsabilità illimitata dei rappresentanti del consorzio. Cfr. Circ. ASSONIME, n. 159, cit.. Alla citata posizione, sicuramente minoritaria, si contrappongono le critiche della dottrina più attenta. MINERVINI, *Relazione al convegno tenutosi a Bari*, cit., p. 312 e 313, osserva che a fronte della menzionata eliminazione "non sussiste disciplina della perdita parziale ed anche totale del fondo consortile; non vi è previsione di un procedimento di liquidazione, anche compiutasi la durata del consorzio, i consorziati possono senz'altro ripartirsi il fondo consortile; (...) il divieto di restituzione dei contributi ai consorziati non è sanzionato penalmente (...); non vi è organo di controllo interno, non vi è controllo giudiziario né sull'atto costitutivo, né sulle sue modificazioni (...)". Conformi FRANCESCHELLI, *Relazione al Convegno di Bari*, cit., p. 299; FERRI, *Consorzi e società consortili: ancora una modificazione occulta del Codice Civile*, cit., p. 130; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 414; BORGIOLI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 87, il quale rileva come la limitazione di responsabilità dipenda solo dalla qualificazione del contratto quale costitutivo del consorzio (*freie Korpershaftsbildung*) senza passare per provvedimenti di riconoscimento dell'autorità governativa o per provvedimenti di omologa del giudice; PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, Torino, 1996, p. 59; TERENGHI, *I consorzi e le società consortili*, in *Cooperative, consorzi, raggruppamenti*, a cura di SCHIANO DI PEPE, Milano, 1999, p. 218.

(88) Così CAERAS, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 130. Per il regime di responsabilità nei consorzi interni si rinvia al paragrafo successivo.

Nei consorzi con attività esterna la consapevolezza di essere in presenza di un organismo assolutamente indipendente è confermata, in ultimo, dall'autonomia amministrativa degli organi consortili rispetto ai singoli consorziati. In tale prospettiva, invero, l'attenzione dell'interprete non deve essere fuorviata dalla previsione dell'art. 2608 c.c. laddove si statuisce che la responsabilità verso i consorziati di coloro che sono preposti al consorzio è regolata dalle norme sul mandato. Dalla lettura della norma potrebbe, infatti, sembrare che i preposti al consorzio debbano qualificarsi soltanto mandatari dei singoli consorziati e non anche del consorzio, quali veri e propri organi di quest'ultimo.

In realtà, sembra che il legislatore abbia usato in modo atecnico il riferimento al mandato. Secondo la dottrina più attenta "nei consorzi con attività esterna (...) gli amministratori non si limitano a risolvere delle potenziali situazioni di conflitto di interesse fra gli aderenti, ma svolgono una complessa attività che attiene direttamente alla gestione dell'impresa consorziale, la quale assume una propria soggettività separata da quella dei singoli consorziati" (89).

Che il rapporto che lega gli amministratori al consorzio non sia propriamente di mandato (90) è confermato dall'interpretazione sistematica della norma rispetto alle altre del medesimo capo:

— la nomina e la revoca degli amministratori avvengono a maggioranza e non all'unanimità (art. 2606 c.c.);

---

(89) Così PAOLUCCI, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 463, nt. 23, il quale ritiene che il rinvio operato dall'art. 2608 alle norme sul mandato non implichi applicabilità diretta dell'istituto, ma soltanto un termine di riferimento e che tale rinvio possa avere un senso solo se riferito ai consorzi con attività interna, ma non a quelli esterni nei quali la soggettività del consorzio spezza necessariamente ogni collegamento fra singoli consorziati ed amministratori i quali restano unicamente organo del consorzio.

(90) Così anche FRANCESCHELLI, *Dei Consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in *Commentario del codice civile*, diretto da SCIALOJA e BRANCA, 1970, p. 87; MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da GROSSO e SANTORO PASSARELLI, 1965, p. 84. Vedi inoltre, (anche se in base ad una pronuncia *incidenter tantum*) Corte Cass., 14 dicembre 1973, n. 3399, in *Giur. civ.*, 1974, I, p. 592 e Trib. di Milano, 8 ottobre 1988, in *Giur. it.*, 1989, I, 2, p. 295 per il quale nel caso di costituzione di un consorzio di cui all'art. 2602 c.c. per la disciplina e lo svolgimento di determinate fasi delle attività dei singoli consorziati, gli aderenti conferiscono agli organi dello stesso un vero e proprio mandato di natura collettiva con possibilità per ciascuno di essi di azionare i diritti che ne derivano limitatamente alla porzione di rispettiva competenza.

— l'organo, se formato da più persone, dovrebbe rispondere al principio di collegialità e a quello maggioritario;

— le stesse norme del medesimo capo parlano a più riprese di "organi del consorzio" (ad esempio artt. 2603, n. 4 e 2615 c.c.) ed usano il termine "amministratore" soltanto nei consorzi con attività esterna (artt. 2612 e 2635 c.c.) (91);

— l'art. 2612 si riferisce espressamente a coloro che rappresentano il consorzio;

— infine alcune norme penali previste per gli amministratori di società sono estese espressamente agli amministratori dei consorzi.

È questo un insieme di elementi dal quale si può dedurre che nei consorzi con attività esterna gli amministratori sono legati da un rapporto di mandato, in senso atecnico, esclusivamente al consorzio e non ai singoli consorziati.

Riassumendo, dunque, il consorzio con rilevanza esterna gode sicuramente di autonomia patrimoniale, di autonomia di bilancio e di autonomia amministrativa, il che lo rende, sotto il profilo del diritto comune, un organismo dotato sicuramente di soggettività giuridica, idoneo cioè ad essere soggetto di diritti, obblighi e doveri.

Problemi, pertanto, sotto il profilo tributario, se si accettano le premesse e le conclusioni a cui si è giunti in sede di interpretazione dell'art. 73 T.U.I.R., non se ne pongono: il consorzio esterno è senza dubbio un organismo separato dal punto di vista patrimoniale e gestionale dai singoli consorziati, ciò che conferma il requisito della non appartenenza a terzi di cui al citato art. 73. Un organismo autonomo in grado, quindi, di realizzare in modo autonomo ed unitario il presupposto dell'IRES (92).

Tali considerazioni consentono dunque di comprendere appieno l'inserimento dei consorzi esterni nell'elencazione dei soggetti passivi IRES sotto la voce più generica "consorzi". Tutto sta

(91) Così, oltre a PAOLUCCI, *op. cit., loc. cit.*, VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 403 e 404, e CALIFANO, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi e le società consortili*, Milano, 1999, p. 236.

(92) Conforme per i consorzi-impresa, PERRONE, *Associazioni temporanee di imprese e consorzi con attività esterna: problemi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, p. 129, il quale tuttavia non sembra affrontare il problema della soggettività dei consorzi interni.

ora a verificare se la genericità del termine "consorzi" adoperato dal legislatore nell'art. 73 T.U.I.R. sia appropriata e risponda al riconoscimento della soggettività giuridica di diritto comune (e di conseguenza tributaria) (93) anche ai consorzi interni, ovvero imprecisa, volendo in realtà riferirsi solamente ai consorzi esterni non presentando quelli con rilevanza interna i requisiti per poter assurgere a soggetti di diritto comune e, sotto il profilo tributario, a soggetti passivi.

5. *Il problema della soggettività tributaria dei consorzi privi di rilevanza esterna.*

L'indagine attorno alla soggettività tributaria dei consorzi interni richiede sicuramente uno sforzo maggiore rispetto a quello compiuto in relazione ai consorzi esterni. Come si avrà modo di approfondire, infatti, nell'ambito del diritto commerciale non vi sono posizioni univoche in merito al regime patrimoniale dell'eventuale fondo consortile e in relazione all'autonomia amministrativa di tali consorzi. Ciò non aiuta sicuramente a risolvere la questione fiscale che, come detto, richiama nei requisiti della "non appartenenza a terzi" e nel concetto di "organizzazione" elementi quali l'autonomia patrimoniale e quella amministrativa disciplinati nell'ordinamento di provenienza. Ecco, dunque, spiegata l'importanza dell'indagine sul regime civilistico di tali tipi consortili.

Per i consorzi interni, si è detto, non è stata dettata nel codice civile un'apposita disciplina dovendo la relativa nozione trarsi in negativo da quella dettata per i consorzi esterni (94).

Nella disciplina comune ad entrambi i tipi di consorzi (artt. 2602-2611 c.c.) non è dato comunque rinvenire una norma generale in tema di responsabilità verso i terzi per le obbligazioni consortili parallela alla norma dettata all'art. 2615 c.c. per i consorzi esterni (95) secondo la quale, come si è visto al paragrafo prece-

(93) Si veda il par. 3 del presente capitolo.

(94) BORGIOLI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 73.

(95) Sul fatto che la limitazione della responsabilità al fondo consortile di cui all'art. 2615 c.c. riguardi solo i consorzi esterni v'è consenso generalizzato. Cfr. CABRAS, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 130, e GUGLIELMETTI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 492.

dente, per le obbligazioni schiettamente consortili (dopo le modifiche introdotte dalla L. n. 377 del 1976) i terzi possono far valere i propri diritti esclusivamente sul fondo consortile.

È anche vero che per i consorzi interni il problema di individuazione ed applicazione del corretto regime di responsabilità per le obbligazioni consortili si pone su un piano diverso e con caratteristiche di maggior tenuità rispetto ai consorzi esterni.

Quest'ultimi, proprio in quanto operanti per definizione con economie esterne vengono frequentemente a contatto con i terzi nei cui confronti, solamente, si possono porre problemi di responsabilità per le obbligazioni contratte dal consorzio. Nei consorzi interni il problema, non è che non sussista, ma risulta sicuramente marginale ed interessa i rapporti instaurati con i terzi, occasionalmente o solo strumentalmente al proprio oggetto, dal consorzio, senza perdere la propria connotazione interna (96).

Pertanto, anche per questi sporadici rapporti con i terzi si pone il problema di individuazione del regime di responsabilità applicabile alle relative obbligazioni. Secondo una certa dottrina (97), l'inapplicabilità dell'art. 2615 c.c. ai consorzi interni e la contemporanea responsabilità, oltre al fondo, delle persone che hanno agito per il consorzio interno, discenderebbe dalla mancata introduzione anche per essi, dell'obbligo di pubblicità della situazione patrimoniale; obbligo che, si è visto, avrebbe dovuto fungere nei consorzi esterni da contrappeso all'abolizione della responsabilità dei legali rappresentanti nell'art. 2615, comma 1 c.c..

Altri concordano con la conclusione, ma non con la motivazione (98). Invero, in assenza di una norma simile a quella dettata per i consorzi esterni all'art. 2615, comma 1 c.c. si dovrebbe applicare ai consorzi interni, per integrazione analogica, il disposto dell'art. 38 c.c. dettato per le associazioni non riconosciute. In base a tale disposizione, per le obbligazioni verso i terzi rispondono, oltre al fondo comune, anche le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione (99).

(96) Si è già detto sopra come il consorzio interno non divenga esterno solo per aver intrattenuto occasionalmente o strumentalmente al proprio oggetto rapporti con terzi, ad esempio affittuari, professionisti e dipendenti. Così MARASÀ, *Le società senza scopo di lucro*, cit., p. 241 e BORGIOLI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 74.

(97) CABRAS, *I consorzi tra imprenditori*, cit., p. 130.

(98) GUGLIELMETTI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 492.

Tale conclusione, peraltro, riaccende i vecchi contrasti, mai sopiti, fra coloro che ritengono che le disposizioni del libro I del codice civile siano dirette a regolare l'intero fenomeno associativo e trovino applicazione in tutti i casi dove non sia dettata una disciplina particolare (100) e coloro che, invece, pensano che le fattispecie associative previste dal codice siano tutte tipiche e pertanto non integrabili per analogia (101).

Il problema non ha riguardato solo l'applicabilità dell'art. 38 c.c. ai consorzi interni, ma anche l'applicabilità agli stessi dell'art. 37 c.c. là dove si precisa con una norma simile all'art. 2614 c.c. che "I contributi degli associati e i beni acquistati con questi contributi costituiscono il fondo comune dell'associazione. Finché questa dura, i singoli associati non possono chiedere la

(99) Cfr. GUGLIELMETTI, *ult. op. loc. cit.*, p. 492.

(100) Così AURICCHIO, voce *Associazioni* (in generale), in *Enc. dir.*, III, p. 874 e FERRI, *Le società*, in *Trattato di diritto civile italiano*, Torino, 1985, X, p. 14, secondo il quale fra le norme del libro I e quelle del libro V del codice civile ricorre lo stesso rapporto che interviene fra norme generali e norme speciali.

(101) Vedi per tutti GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in *Commentario del codice civile*, a cura di SCIALOJA e BRANCA, Bologna-Roma, 1967, p. 31 e ss.. Peraltro, interessante, come si vedrà, sotto il profilo dei consorzi è anche la problematica opposta connessa all'applicabilità di norme dettate per i soggetti, o taluni di essi, di cui al libro quinto a figure disciplinate nel libro primo del c.c.. BASILE, *Gli enti "di fatto"*, in *Trattato di diritto privato*, XIX, p. 334, ad esempio, ha ritenuto applicabile alle associazioni non riconosciute il principio espresso per la società semplice di cui all'art. 2268 c.c. che dispone che "Il socio richiesto del pagamento di debiti sociali può demandare, anche se la società è in liquidazione la preventiva escussione del patrimonio sociale, indicando i beni nei quali il creditore possa agevolmente soddisfarsi". L'Autore sostiene che in forza di tale articolo, perciò, i creditori del gruppo potranno agire in giudizio nei confronti di chi risponde personalmente; mentre su questi ultimi graverà l'onere di indicare i beni comuni sui quali i creditori potranno soddisfarsi. Certo è che se simile applicazione analogica è consentita per i soggetti disciplinati nei due diversi libri, I e V, del c.c. analoga operazione ermeneutica dovrebbe risultare più agevole fra soggetti disciplinati entrambi nel medesimo libro — ovvero, ad esempio, fra società semplici e consorzi interni — ed, in ogni caso, nell'ipotesi in cui si volesse considerare il consorzio interno espressione di un contratto plurilaterale con comunione di scopo, come ritiene ad esempio MARASÀ, *Consorzi e società consortili*, Torino, 1990, p. 22 e 35. *Contra* PAOLUCCI, *Consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, Torino, 1999, p. 14 e CALIFANO, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi e le società consortili*, Milano 1999, p. 38. L'applicabilità dell'art. 2268 c.c. ai consorzi interni, sebbene costellata di dubbi, rafforzerebbe l'idea che anche il consorzio interno sia ente dotato di una limitata autonomia patrimoniale.

divisione del fondo comune, né pretendere la quota in caso di recesso" (102).

L'assimilabilità del consorzio all'associazione non riconosciuta sotto il profilo dell'art. 37, c. 1, parte seconda, consentirebbe di affermare se non una piena autonomia patrimoniale (affermata nell'art. 2615 c.c. per i consorzi esterni) una separazione del fondo del consorzio interno dai patrimoni dei singoli consorziati, non potendo i creditori particolari degli stessi vantare sulla quota di pertinenza di ciascun consorziato maggiori diritti di quanti ne spettino al medesimo (103).

Secondo un'impostazione analoga l'applicabilità dell'art. 37 c.c. ai consorzi interni conseguirebbe direttamente dalla novella del 1976 e risulterebbe "dall'applicazione di un principio della tutela dei terzi che ora possono far valere i loro diritti esclusivamente nel fondo consortile" (104).

In contrasto con tali impostazioni e con riferimento specifico ai consorzi, si è detto che, al di fuori della sfera giuridica personale, il privato non è libero di determinare le conseguenze delle proprie azioni rispetto ai terzi (105). Tali conseguenze possono essere regolamentate solo dall'ordinamento attraverso precisi e ben individuati (e non generali) regimi di "azione metaindividuale" non estensibili per analogia: "in caso contrario significherebbe rimettere al privato la determinazione di nuove fattispecie" (106).

Non esistendo, pertanto, nei consorzi privi di attività esterna alcuna norma in tema di regime delle obbligazioni contratte con i terzi, l'unica disciplina applicabile per questa dottrina sarebbe quella dettata per l'azione individuale: così come il rappresentante che spende il nome del rappresentato non risponde personalmente, ricadendo sul secondo le conseguenze dell'azione del

(102) Si pone il problema dell'applicabilità dell'art. 37 c.c. anziché dell'art. 2289 c.c. dettato per le sccietà di persone, FERRI, voce *Consorzio* (teoria gen.), cit., p. 378 e p. 379, concludendo per l'applicabilità della prima norma in seguito all'assimilabilità del consorzio all'associazione non riconosciuta.

(103) Conforme FERRI, voce *Consorzio*, cit., p. 378; MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, Milano, 1988, p. 133 e 214; TEDESCHI e TORNO, *Consorzi, riunioni temporanee e GEIE*, Milano, 1999, p. 57 e 58.

(104) PAOLUCCI, voce *Consorzi e società consortili nel diritto commerciale*, in *Dig. it.*, sez. Comm., Torino, 1988, p. 445.

(105) BORGIOLI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 126.

(106) BORGIOLI, *ult. op. cit.*, p. 126.

primo, chi agisce per il consorzio interno non dovrebbe rispondere personalmente per le obbligazioni contratte in nome dello stesso. Tale responsabilità ricadrebbe pertanto sulla collettività dei consorziati, veri e propri obbligati (107), ed i creditori particolari dei consorziati potrebbero, in assenza di un vincolo di destinazione reale dei beni del fondo, agire sulla quota di essi spettante al singolo consorziato.

Non si può non notare che questa posizione attua una precisa distinzione fra i due tipi consortili da un lato riconoscendo autonomia (nelle sue varie forme) e soggettività ai consorzi esterni e, dall'altro lato, riducendo il consorzio privo di rilevanza esterna ad un insieme di soggetti qualificati (108) totalmente indistinto, sotto il profilo giuridico, dai propri partecipanti ed i fondi destinati al quale non costituiscono né patrimonio autonomo, né tantomeno separato, potendo, per contro, essere oggetto di azione da parte dei creditori particolari dei consorziati.

Tale distinzione, tuttavia, potrebbe apparire eccessiva e tale da svilire la nozione generale di consorzio, che entrambi i tipi ricomprende, al punto di non renderla più significativa sotto il profilo giuridico (109).

Ed è proprio nel senso della rivalutazione di un elemento accomunante, in precedenza sotto certi aspetti trascurato (110),

(107) Cfr. MARASÀ, *Consorzi e società consortili*, Torino, 1990, p. 35, secondo il quale la spendita del nome del consorzio equivale ad una spendita collettiva del nome dei singoli consorziati, per cui risponderannc tutti illimitatamente e solidalmente; secondo BORGIOLI, *op. cit.*, p. 127, poi non esisterebbe nemmeno una forma di *beneficium escussionis*.

(108) Per poter dar vita ad un consorzio i soggetti contraenti devono essere necessariamente imprenditori, così BORGIOLI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 52; VOLPE PUTZOLU, voce *Consorzi tra imprenditori*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988, VIII, p. 2; MARASÀ, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 28; PAOLUCCI, voce *Consorzi e società consortili nel diritto commerciale*, cit., p. 441.

(109) Cfr. CALIFANO, *ult. op. cit.*, p. 38, secondo il quale "lo scopo individuato dalla nozione dell'art. 2602 c.c. nella creazione di un'organizzazione comune per la disciplina e per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese è unico e comune, tanto ai consorzi interni quanto a quelli esterni. Pertanto non appare corretto parlare di due distinti tipi di consorzi appartenenti a due distinte categorie contrattuali". Pur ritenendo che i consorzi interni siano delle associazioni interne PAOLUCCI, *Consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 14, nt. 38, ritiene che non sia operabile una radicale distinzione fra i due tipi consortili ostandovi "non soltanto l'unicità della causa, ma anche la stessa collocazione sistematica del codice che, chiaramente, non distingue le due figure nell'ambito dell'unico tipo di consorzio".

(110) Cfr. FERRI, voce *Consorzio* (terza generale), in *Enc. dir.*, Milano, 1961, IX,

ovvero l'organizzazione, che la più recente dottrina ha ritenuto che la distinzione fra consorzi con rilevanza esterna e consorzi interni non poggi sulla semplice circostanza (pur suffragiata dal tenore letterale dell'art. 2612 c.c. (111)) che solo i primi rivolgono la propria attività verso i terzi, mentre gli altri solo a favore dei consorziati (112), bensì sulla circostanza che i consorzi esterni non svolgono una qualsivoglia attività comune, ma una attività qualificata ed in particolare una attività economica (113).

E tale convinzione poggerebbe sulla circostanza che dall'insieme delle norme sui consorzi in genere (114), emergerebbe come elemento causale del consorzio un modello organizzativo minimo di tipo collettivistico-corporativo: il riflesso necessario di un'organizzazione corporativa diverrebbe l'esercizio di un'attività comune del gruppo che come tale si presenti all'esterno (115).

Tutto ciò sarebbe particolarmente indicativo del fatto che la differenza fra consorzi esterni ed interni non potrebbe poggiare sulla semplice esteriorizzazione o meno dell'attività con i terzi, posto che l'organizzazione di tipo corporativo implicherebbe comun-

---

p. 376, laddove afferma che "l'organizzazione e la sua complessità rimangono (...) essenzialmente rimesse alla volontà dei consorziati manifestata dal contratto"; GUGLIELMETTI, *La concorrenza e i consorzi*, Torino, 1970, p. 331, per il quale "un organizzazione comune, elemento indispensabile, non postula necessariamente la creazione di organi consortili"; FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, in *Commentario del codice civile*, a cura di SCIALOJA e BRANCA, V, Bologna-Roma, 1970, p. 80 e ss..

(111) Così FRANCESCHELLI, *Dei consorzi*, cit., p. 115.

(112) Si è già rilevato, come il consorzio che si limiti principalmente a disciplinare, controllare, coordinare l'attività dei singoli consorziati, non perda la propria natura interna nel caso in cui ponga in essere rapporti con i terzi occasionali o strumentali alle proprie finalità. Così come appare evidente che il medesimo non perda tale qualifica a causa della semplice previsione statutaria di una attività esterna, come tale insufficiente a configurare un consorzio con attività esterna. Vedi sul punto PAOLUCCI, *ult. op. cit.*, p. 13 e CALIFANO, *ult. op. cit.*, p. 35.

(113) Così MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, Milano, 1988, p. 103 e ss. e in passato PAVONE LA ROSA, *Il registro delle imprese*, Milano, 1954, p. 458.

(114) Vedi in particolare gli articoli 2603 c.c. per l'attribuzione agli organi consortili dei poteri e in particolare del potere di rappresentanza; 2605 c.c. per l'attribuzione agli stessi di poteri di controllo e 2606 e 2608 c.c. che individuano almeno due organi consortili: l'assemblea e l'organo direttivo.

(115) Così MOSCO, *op. cit.*, p. 112, il quale prosegue affermando che "dal contratto consortile prende vita il consorzio, un organismo dotato di soggettività (il che non può che rilevare sotto il profilo, innanzi tutto, del presentarsi del gruppo ai terzi)".

que, a prescindere dal tipo consortile, il presentarsi del gruppo, compatto, all'esterno, ovverosia ai terzi (116).

Ecco che, pertanto, la distinzione in argomento poggerebbe sulla natura dell'attività svolta che solo per quelli esterni acquisirebbe i caratteri dell'economicità (117).

Ciò che, tuttavia, interessa di questa costruzione dottrinale, ai fini soprattutto della nostra indagine sulla soggettività tributaria dei consorzi interni (o di mera disciplina), è l'aver intravisto nella disciplina generale dei consorzi gli elementi e le caratteristiche tipiche delle organizzazioni corporative e di averne tratto le relative conseguenze.

La "correlazione fra organizzazione corporativa del gruppo e responsabilità limitata dei membri" (118), rinvenibile normalmente nel nostro ordinamento, è stata sufficiente per escludere nei consorzi interni la responsabilità, oltre al fondo, di tutti i consorziati, ricadendo la stessa su coloro che hanno agito, in nome e per conto del consorzio (119). Non solo, tale circostanza, unita ad una non sempre accettata interpretazione dell'art. 2609, comma 1 c.c., ha consentito l'affermazione sotto il profilo civilistico dell'autonomia patrimoniale dei consorzi interni, al pari di quelli esterni.

---

(116) Anche se ciò avverrebbe con una diversa intensità: ridotta nei consorzi che, ad esempio, svolgono attività di controllo dell'attività dei consorziati, e sarà proiezione dell'organizzazione comune (rapporti di lavoro subordinato instaurati dal consorzio, rapporti con propri fornitori ecc.). Maggiore nei consorzi di svolgimento di fasi delle imprese consorziate essendo più intensa l'attività negoziale con i terzi. Ciò che implica e giustifica ad un tempo l'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese posto dall'art. 2612 c.c..

(117) Così PAVONE LA ROSA, *Il registro delle imprese*, cit., p. 516 e ss.; OPPO, *Materia agricola e "forma commerciale"*, in *Studi giuridici in onore di F. Carnelutti, Padova, 1950, III, p. 95 e ss., in nota 2; GALGANO, Delle associazioni non riconosciute*, cit., p. 82 e ss.; VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 333 e ss.; MARASÀ, *Le società senza scopo di lucro*, cit., p. 210; MOSCO, *op. cit.*, p. 114; BORGIOLI, *op. cit.*, p. 119 e ss.; MARTORANO, *Consorzi e forma societaria*, in *Riv. soc.*, 1982, p. 1156; DE MARTINI, *Corso di diritto commerciale*, I, Milano, 1983, p. 338. Peraltro, è stato osservato come l'organizzazione venga sostanzialmente sminuita nei consorzi interni assumendo un mero ruolo di controllo sull'osservanza di quanto contrattualmente concordato tra i consorziati, non potendosi l'attività certamente qualificarsi come economica e neppure come servizio: CALIFANO, *ult. op. cit.*, p. 41.

(118) Cfr. GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute - Comitato*, in *Commentario del codice civile*, a cura di SCIALOJA e BRANCA, Bologna-Roma, 1976, p. 43.

(119) Per analoghe conclusioni, ma con diverse motivazioni vedi sopra gli Autori citati nelle nt. 97, 98, 103.

Invero, se si ritiene che l'espressione "quota di partecipazione" di cui all'art. 2609, comma 1 c.c. si riferisca alla quota di partecipazione al fondo consortile piuttosto che alla quota di contingentamento di cui all'art. 2603, comma 3 c.c. (120) (opinione, invero, non unanimemente accettata), si può anche affermare che i consorziati, non solo non possono pretendere la restituzione delle quote in caso di uscita dal consorzio (ipotesi questa disciplinata dall'art. 2609, comma 1 c.c.), ma nemmeno la divisione del fondo durante la vita del consorzio e che i creditori particolari dei consorziati — non potendo godere di diritti sul fondo superiori a quelli dei consorziati — non potranno rivalersi sulle quote del fondo medesimo (121). Tutto ciò sarebbe sintomo di autonomia patrimoniale e pertanto di potenziale soggettività giuridica (122).

Prima comunque di trarre le dovute conseguenze sotto il profilo fiscale in merito alla soggettività tributaria dei consorzi interni alla luce del principio di "non appartenenza a terzi" di cui all'art. 73 T.U.I.R. — conseguenze difficili da trarre se basate unicamente sulla verifica dell'autonomia patrimoniale del consorzio interno, data l'assenza nel diritto commerciale di posizioni univoche sull'argomento — è opportuno per i medesimi fini, analizzare il regime di autonomia amministrativa del consorzio interno.

Anche in questo caso vi è chi osserva che nei consorzi senza attività esterna "il carattere veramente interno dell'attività e l'efficacia soltanto obbligatoria del contratto potrebbero forse far rite-

(120) Così invece FRANCESCHELLI, *Dei consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 72, 93, 126; GUGLIELMETTI, *La concorrenza e i consorzi*, cit., p. 346, 369 e ss.; ASCARELLI, *Teoria della concorrenza o dei beni immateriali*, Milano, 1960, p. 127; MINERVINI, *Concorrenza e consorzi*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da GROSSO e SANTORO PASSARELLI, Milano, 1965, p. 90; VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 390; BORGIOLI, *op. cit.*, p. 462; MARASÀ, *Le società senza scopo di lucro*, cit., p. 222; *Contra* GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute*, cit., p. 69 e p. 207-208; COTTINO, *Diritto commerciale*, I, 2, Padova, 1987, p. 68; CARLO, *Il contratto plurilaterale associativo*, Napoli, 1967, p. 314, nt. 35.

(121) Così MOSCO, *op. cit.*, p. 213.

(122) Così MOSCO, *ult. op. loc. cit.*, e anche GUGLIELMETTI, *La concorrenza e i consorzi*, cit., p. 354, che addirittura prima della riforma del 1976 affermava: "Non vi è dubbio, quindi, che il consorzio con attività esterna è un soggetto diverso dai singoli consorziati. In realtà, lo è anche un consorzio senza attività esterna, perché la necessaria presenza di un'organizzazione comune ne crea un soggetto che si distingue dai singoli consorziati con i quali stabilisce dei rapporti".

nere che le persone preposte al consorzio vengono qualificate come mandatari dei consorziati" (123).

In realtà, la prevalente dottrina — e di ciò l'Autore appena citato ne è conscio al punto da apporre lui stesso riserve sull'assunto — tende ad escludere il rapporto di mandato in senso tecnico fra l'amministratore ed i consorziati ritenendo, non solo, che il mandato sia inadatto a regolare il rapporto fra organo amministrativo e gruppo in tutti i fenomeni associativi (124), ivi compreso il consorzio, ma che il mandato ad amministrare attenga anche alla possibilità nei consorzi interni di agire nei confronti dei terzi da parte di coloro che svolgono funzioni direttive o esecutive, ciò che in una organizzazione su basi corporative dovrebbe portare ad affermare l'esistenza di un rapporto di mandato — in senso atecnico — fra amministratore e consorzio e non fra amministratore e singoli consorziati (125).

Pertanto, l'affermazione da parte della più recente dottrina della natura corporativa dell'organizzazione consortile si pone come presupposto del riconoscimento di autonomia amministrativa del consorzio in generale e pertanto anche di quello interno.

5.1. (segue) *Il riconoscimento dei requisiti minimi di soggettività tributaria dei consorzi privi di rilevanza esterna.*

L'analisi appena compiuta in merito al grado di autonomia dei consorzi interni ed esterni nel diritto commerciale, a prescindere dalla sua inespressa utilità (come si vedrà nel prosieguo) nello studio del regime fiscale dei consorzi, ci consente di esporre alcune considerazioni finali.

Anzitutto, è emerso che i consorzi con rilevanza esterna sono fuori da ogni dubbio centri autonomi di imputazione di situazioni

(123) Così PAOLUCCI, *op. cit.*, p. 462 e 463, nt. 23, il quale argomenta per i consorzi interni *ex* art. 2608 c.c.. Per la diversa opinione dell'Autore in tema di consorzi esterni si rinvia al paragrafo precedente.

(124) Così esplicitamente VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 404; CALIFANO, *op. cit.*, p. 236.

(125) Così MOSCO, *op. cit.*, p. 192 e 193; VOLPE POTZOLU, *op. cit.*, p. 404 (si veda anche p. 392); MINERVINI, *La concorrenza e i consorzi*, cit., p. 84; DE MARCO, *In tema di consorzi, deliberazioni consortili e autonomia delle imprese*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1953, VI, p. 257. Contrario FERRI, *Le società*, cit., p. 14, per il quale "i consorzi sono un fenomeno associativo non necessariamente organizzato su basi corporative".

giuridiche (diritti, doveri, obblighi ed oneri), mentre, invece, per i consorzi interni — o sarebbe meglio dire per i consorzi privi di rilevanza esterna — non esiste tale univoco riconoscimento.

Si è detto anche che le più recenti teorie sulla soggettività tributaria tendono a riconoscere la stessa in presenza dei medesimi indici di soggettività utilizzati nell'ordinamento civilistico, e ciò soprattutto grazie al recupero (operato in quest'ambito), nella sfera della soggettività, delle collettività non personificate. I requisiti dell'esistenza di una "organizzazione di beni e/o di persone" e della "non appartenenza a terzi" di cui all'art. 73 T.U.I.R. divengono pertanto significativi elementi (126) discriminanti la soggettività tributaria (127). La sovrapposizione della soggettività tributaria a quella di diritto comune è, quindi, la conseguenza della necessaria preesistenza (rispetto al verificarsi del presupposto (128)) di un autonomo ed organizzato centro di imputazione di situazione giuridiche al quale imputare anche la capacità contributiva manifestata.

Ogniqualvolta, pertanto, ci si trovi di fronte ad organizzazioni di persone e di beni prive di personalità giuridica, è necessario, sotto il profilo tributario, sottoporle ad una indagine volta ad enucleare all'interno degli istituti giuridici (privatistici o pubblicistici che siano) che le disciplinano quegli elementi che consentono di affermarne l'autonomia rispetto ai terzi (129).

Ed è proprio questo il tipo di indagine che si è cercato di condurre rispetto ai consorzi, e ciò a prescindere dalla circostanza che gli stessi fossero contemplati espressamente nel citato art. 73 e nell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 (130).

---

(126) Per il requisito della realizzazione in modo unitario ed autonomo del presupposto del tributo e per le critiche alla sua significatività si rinvia al par. 3.1 del presente capitolo.

(127) Si rinvia per la sovrapposizione fra soggettività tributaria e soggettività di diritto comune alla dottrina ed alle considerazioni esposte al par. 3.1 del presente capitolo ed in particolare a GALLO, *La soggettività ai fini Irpeg*, cit., p. 664; CROXATO, *op. cit.*, p. 419; NUZZO, *Questione in tema di tassazione di enti non economici*, cit., p. 137 e ss.; MOSCHETTI, *La soggettività tributaria delle unità sanitarie locali ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Fin. loc.*, 1982, I, p. 388 e ss..

(128) Pare più corretto parlare di presupposto piuttosto che di disciplina impositiva: cfr. NUZZO, *op. cit.*, p. 138.

(129) NUZZO, *op. cit.*, p. 130 e 131, individua quegli elementi, ancorché non necessari, nella denominazione, nella sede, nello scopo, nella struttura organizzativa e, in ultimo, nel patrimonio dell'ente.

(130) Dello stesso avviso NUZZO, *op. cit.*, p. 126 e 127, laddove, a differenza dei soggetti di cui alla lett. *a*) dell'art. 2 del D.P.R. n. 598 del 1973, ora art. 73 T.U.I.R., per i quali vale il conferimento della personalità giuridica, afferma "che per i soggetti di cui alla seconda parte della lett. *b*) dell'art. 2 citato, e cioè a dire le associazioni non riconosciute, i consorzi, le altre organizzazioni senza personalità giuridica non appartenenti ad altri soggetti (comitati, fondazioni di fatto, ecc.) e non riconducibili alle associazioni contemplate dall'art. 5 D.P.R. n. 597/1973 (articolo che riprende invariato, anche nella numerazione, l'art. 5 del T.U.I.R. previgente), v'è, invece, l'esigenza di dover ricercare il criterio che consenta di spiegare la loro assunzione a soggetti passivi IRPEG".

Come si è dimostrato nel paragrafo 2, infatti, tali soggetti, benché espressamente richiamati, non divengono perciò stesso soggetti tipici, imponendosi comunque la verifica della loro soggettività tributaria in base agli indici di cui al citato comma 2 dell'art. 73 T.U.I.R.. Tale verifica si impone, pertanto, per almeno due valide ragioni: da un lato, comprendere il perché della loro assunzione, da parte del legislatore, a soggetti passivi, dall'altro appurare se tali motivazioni si attaglino ad entrambi i tipi consortili (consorzi con e senza rilevanza esterna) in modo da poterne affermare la rilevanza soggettiva di entrambi o si riferiscano solo ad uno di essi, in particolare il consorzio esterno.

Attraverso l'indagine della disciplina civilistica si è potuto affermare l'autonomia patrimoniale, amministrativa e di bilancio dei consorzi esterni rispetto alle stesse imprese consorziate, riconoscendone di conseguenza la soggettività di diritto comune e, per quanto appena detto, anche la soggettività tributaria.

Per i consorzi interni, per contro, le conclusioni raggiunte in campo civilistico, seppur confortanti nel senso del riconoscimento dell'autonomia amministrativa (131) e, in parte, anche dell'autonomia patrimoniale (132), non appaiono univoche (133).

In campo tributario, il tema, sicuramente poco dibattuto (134), deve comunque essere affrontato, senza, per necessità

---

(131) VOLPE PUTZOLU, *I consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 404.

(132) In tal senso, si è visto, MOSCO, *op. cit.*, p. 114; e per la presenza di un'organizzazione di tipo corporativo anche VOLPE PUTZOLU, *op. cit.*, p. 404.

(133) A favore della soggettività dei consorzi interni vedi MOSCO, *op. cit.*, p. 112 e 213 e GUGLIELMETTI, *La concorrenza*, cit., p. 354. *Contra* BORGIOLI, *Consorzi e società consortili*, cit., p. 124 e ss..

(134) È interessante ciò che fa notare ANTONINI, *Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, p. 392: "A noi sembra che sul tema dei consorzi la dottrina abbia un atteggiamento reticente, elusivo, agnostico e che provi una specie di inconfessato senso di fastidio nel constatare che, in definitiva, dal punto di vista pratico, non nascano troppi inconvenienti per il fatto che non si abbiano chiare idee intorno ai profili soggettivi del fenomeno consortile. Siamo in una sorta di non finito". GIOVANNINI, *op. cit.*, p. 199, per contro, liquida rapidamente il problema della soggettività

anche pratiche, dover patire le conseguenze dell'assenza di orientamenti consolidati nel campo civilistico; e diviene qui fondamentale recuperare la funzione sottesa alla norma di cui all'art. 73 T.U.I.R. nella parte in cui individua la nozione generale di soggetto passivo. Si è detto, infatti, di come "il legislatore tributario, pur conscio della impossibilità di separare la soggettività tributaria da quella di diritto comune, abbia voluto prevedere una norma di chiusura a livello di soggetti per semplificare il riconoscimento della soggezione IRPEG a complessi di persone e di beni rispetto ai quali la soggettività civilistica potesse apparire dubbia e stentasse ad affermarsi" (135).

La norma, pertanto, non solo affermerebbe la citata sovrapposizione fra soggettività civilistica e soggettività tributaria, ma servirebbe, nel dubbio, per recuperare autonomamente in campo fiscale le argomentazioni normalmente utilizzate in campo civilistico per l'affermazione della soggettività (136).

Orbene, in tema di consorzi privi di attività esterna si è affermata l'esistenza di una organizzazione (137) di tipo corporativo alla quale sono preposti gli organi amministrativi e l'assemblea dei consorziati. Ciò lo si desume direttamente dalle norme del codice civile. L'esistenza di una organizzazione è sicuramente elemento necessario, ancorché non sufficiente per l'attribuzione della soggettività passiva tributaria. La norma dell'art. 73 T.U.I.R. richiama, infatti, tra i soggetti passivi le "organizzazioni" di beni e di persone quali risultato dell'opera di "predisposizione di strumenti per raggiungere un certo risultato mediante l'esercizio di una attività" (138). La circostanza che i consorzi privi di rilevanza

tributaria dei consorzi interni non ritenendoli soggetti di diritto nemmeno in campo civilistico. Sostiene, infatti, con riferimento ai consorzi interni che "tali figure non siano annoverabili fra i soggetti collettivi, difettando, anche i termini di mera potenzialità, di un fondo (comune) autonomo e presentando, per contro, i caratteri tipici dei soggetti individuali anche sul piano dello svolgimento esterno dell'attività, della rappresentanza e dell'effettuazione della prestazioni".

(135) Così FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 232.

(136) Sull'applicabilità a tutto il campo tributario del citato art. 73 T.U.I.R., si rinvia alla nt. 22 del presente capitolo, ed in particolare a NUZZO, *Questioni*, cit., p. 125.

(137) E alle organizzazioni fa riferimento l'art. 73. T.U.I.R. Vedi per le associazioni temporanee di impresa, DI PIETRO, *op. cit.*, p. 136.

(138) Così NUZZO, *Questioni*, cit. p. 128; IDEM, *Organizzazione, soggettività tributaria, eredità giacente*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, II, p. 1068 (nota a Corte di Cass., 18 aprile 1983, n. 2646) nel quale, come approfondito in nota 60, l'Autore ritiene, correttamente, che l'eredità giacente costituisca un coacervo di diritti e di beni, assolutamente privo del requisito organizzativo.

esterna siano entità dotate di un'organizzazione — a prescindere dall'ampiezza o meno della medesima — appare fondamentale ai fini che ci occupano.

Il primo elemento necessario ai fini dell'individuazione della soggettività tributaria risulta, pertanto, nei consorzi interni sicuramente presente.

Si è visto inoltre che in tali enti gli organi amministrativi rispondono nei confronti del gruppo e non dei singoli consorziati (139), ciò che conferma ulteriormente la presenza anche del secondo requisito di soggettività ovvero l'autonomia amministrativa.

Non rimane quindi che affrontare in chiave tributaria l'elemento della non appartenenza a terzi. Su tale elemento — attraverso il quale l'organizzazione assurge a soggetto tributario — appare importante riassumere le conclusioni a cui si è giunti nel paragrafo precedente.

Sotto il profilo patrimoniale, se è pur vero che astrattamente la previsione dell'art. 2603, n. 3 c.c. (laddove si richiede che il contratto di consorzio debba indicare i contributi dovuti dai consorziati) non sembra essenziale per la validità del contratto di consorzio (140), è anche vero che il fondo consortile deve sussistere necessariamente anche nei consorzi interni per consentire agli stessi di dotarsi di quell'organizzazione necessaria per contraddistinguerli dai meri cartelli. È singolare come proprio gli Autori che non riconoscono ai consorzi interni la soggettività di diritto comune siano quelli che poi affermano la necessità dell'esistenza di un fondo consortile anche per i consorzi interni (141) e che, soprattutto, lo ritengono vincolato al perseguimento dello scopo consortile anche se a tale vincolo attribuiscono solo efficacia obbligatoria e non reale.

(139) Cfr. la dottrina citata in nt. 124. Anche PAOLUCCI, *op. cit.*, p. 462 e ss., pur possibilista sulla riferibilità del mandato ai singoli consorziati, lascia aperto il dubbio.

(140) Così MOSCO, *op. cit.*, p. 133.

(141) Così BORGIOLI, *op. cit.*, p. 50, 74, 75 e 80. Nello stesso senso anche FRANCESCHELLI, *Consorzi per il coordinamento della produzione e degli scambi*, cit., p. 63, laddove afferma che il fondo "ha in definitiva da esistere (...) anche nei consorzi meramente interni, appunto per far fronte alle spese che la loro gestione comporta".

Orbene, poiché l'esercizio di una attività economica, anche se marginale, si è detto presuppone normalmente l'apprestamento di mezzi economici, è possibile che i consorzi interni che divengono fiscalmente rilevanti per l'esercizio appunto di una attività economica marginale, salvo diventare, per ciò stesso, esterni, siano dotati di un fondo (142). Ecco dunque che sotto il profilo fiscale i dubbi divengono meno pressanti aprendo così la strada a nuove considerazioni.

Si è visto in precedenza come gli unici ostacoli al riconoscimento della piena autonomia patrimoniale dei consorzi interni fossero legati al regime di responsabilità verso i terzi per le obbligazioni consortili, non ritenendo parte della dottrina (143) applicabile analogicamente la normativa in tema di associazioni non riconosciute. Sebbene tale soluzione sia stata osteggiata da altra dottrina (144), nessuno nega che accanto alla responsabilità dei consorziati o dei legali rappresentanti — a seconda delle teorie abbracciate — vi sia pur sempre la responsabilità del fondo.

Ma ciò che colpisce maggiormente è che, sia fra coloro che ritengono che il consorzio sia un contratto plurilaterale con comunione di scopo (145), sia fra coloro che li ritengono contratti associativi in senso stretto (146), viene riconosciuta rilevanza fondamentale allo scopo consortile volto a creare un'organizzazione atta a disciplinare o svolgere le fasi delle imprese consorziate.

Risulterebbe sicuramente in contrasto con la finalità perseguita dal legislatore civilistico consentire a terzi, creditori particolari dei consorziati, di aggredire il fondo consortile, come si è detto espressione numerica dell'organizzazione consortile, per soddisfare il proprio credito. Farlo significherebbe privare di riconoscimento quell'interesse alla tutela della concorrenza o della cooperazione tra imprese a cui sono invece finalizzati gli appositi istituti codicistici. Se ciò è vero, e spostando l'angolo di visuale dal consorzio ai consorziati, le quote consortili, intese nel senso di

(142) Lo sarebbero in ogni caso se proprietari, per ipotesi, di immobili o di titoli, il che giustificherebbe senza ombra di dubbio la tassazione nei loro confronti dei relativi redditi fondiari e di capitale quali soggetti passivi.

(143) BORGIOLI, *op. cit.*, p. 126.

(144) Vedi gli autori citati al paragrafo precedente fra i quali GUGLIELMETTI, CABRAS e MOSCO.

(145) MARASÀ, *op. cit.*, p. 22.

(146) PAOLUCCI, *op. cit.*, p. 14.

quote di partecipazione al consorzio, devono perlomeno considerarsi patrimonio separato dei consorziati, non aggredibili da parte dei loro creditori particolari. Per ciò stesso appare difficile non ritenere applicabile ai consorzi interni l'art. 37 c.c. e le conseguenze che ne derivano.

E ciò, si ribadisce, indipendentemente dalla circostanza che per le obbligazioni consortili oltre al fondo (e a differenza dei consorzi esterni ove tranne il caso di cui all'art. 2615, comma 2, opera il disposto del primo comma) rispondono, a seconda delle teorie prospettate dalla dottrina, vuoi i singoli consorziati, vuoi i legali rappresentanti.

Come si è sostenuto al paragrafo 3.1. i patrimoni separati possono assurgere a divenire soggetti tributari nel momento in cui si autoamministrano realizzando in pieno il requisito fiscale della non appartenenza a terzi (147).

Come è stato osservato "può parlarsi di soggettività tributaria ogni volta che il complesso di persone o di beni risponda patrimonialmente ai fini del prelievo con un patrimonio distinto da quello delle persone fisiche che lo compongono" (148).

È dunque possibile che l'autonomia patrimoniale imperfetta dei consorzi interni, o meglio la separazione delle "quote" consortili dai patrimoni personali dei consorziati, unita all'indubbia autonomia amministrativa degli organi consortili, sia sufficiente a provarne la non appartenenza a terzi e, pertanto, la soggettività tributaria.

Quanto detto appare tanto più vero se si pensa che delle varie forme di autonomia analizzate — patrimoniale, amministrativa e contabile (di bilancio) — forse la prima, nella sua accezione più rigorosa (149), è la meno rilevante, sotto il profilo tributario, per l'attribuzione della soggettività. Non a caso, autorevole dottrina (150) ha posto l'accento ancorché ad altri fini (151), sulla

(147) Vedi nt. 71.

(148) Così FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., p. 231.

(149) L'autonomia patrimoniale perfetta si rinviene quando simultaneamente il patrimonio dell'ente risulta totalmente insensibile alle vicende personali dei suoi membri e diventa garanzia esclusiva dei creditori dell'ente stesso.

(150) GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, cit., p. 521.

(151) Il caso esaminato era quello dei fondi comuni di investimento, l'Autore nega, infatti, che la soggettività del fondo possa ricavarsi dal regime di responsabilità limitata attribuita allo stesso dall'art. 3, c. 2, della L. n. 177 del 1983, e ciò in quanto il

improponibilità ed indimostrabilità dell'equazione "responsabilità limitata = soggettività giuridica". Se, invero, è facilmente dimostrabile che patrimoni distinti (sotto il profilo della responsabilità) siano privi di soggettività (152), è ancor più facilmente dimostrabile (prescindendo dagli stessi consorzi) il contrario, ovvero che in presenza di responsabilità non limitata (e di imperfetta autonomia patrimoniale) si può essere comunque di fronte ad un soggetto passivo. È il caso ad esempio, per l'IRAP e l'IVA delle società di persone, ove alla garanzia del patrimonio della società si sommano le garanzie dei soci o di taluni di essi.

In conclusione, sia se si valorizzano le teorie civilistiche che riconoscono l'autonomia patrimoniale e la soggettività di diritto comune dei consorzi interni valorizzandone la natura corporativa dell'organizzazione, sia, come si è appena cercato di fare filtrando le teorie civilistiche più rigorose attraverso la lente del diritto tributario, è possibile riconoscere ai consorzi interni un grado di autonomia sufficiente a renderli centri autonomi di imputazione di obblighi, doveri e diritti tributari.

Come si è avuto modo di leggere, con riferimento al problema della soggettività tributaria dei consorzi, non si è attribuito alcun valore all'indubbia finalità mutualistica perseguita dagli stessi, finalità che, come si avrà modo di approfondire nei successivi capitoli, semmai, influirà sulla riferibilità dei presupposti posti in essere dalle imprese consorziate direttamente alle stesse o indirettamente alle medesime tramite appunto il consorzio.

La circostanza, infatti, che il consorzio coordini o attui delle fasi delle imprese consorziate (finalità mutualistica) non significa perciò stesso, ed in assenza di norme specifiche in tal senso (153), che lo stesso risulti totalmente "trasparente" agli effetti fiscali e ciò, si ribadisce, sia che l'attività abbia, sia che non abbia, carattere imprenditoriale.

---

nostro ordinamento contempla ipotesi, come il fondo patrimoniale dei coniugi, di patrimoni distinti ancorché privi di soggettività.

(152) Perché, ad esempio, formati da elementi privi di organizzazione o non in grado di autoamministrarsi e pertanto inidonei ad assurgere a soggetti tributari.

(153) Nell'ordinamento tributario fatta eccezione, ad esempio per le società di persone, dove il principio di trasparenza è disposto da una specifica norma (art. 5 T.U.I.R) e con riguardo unicamente al tributo personale, non è possibile escludere la soggettività di un ente unicamente sulla base delle finalità dallo stesso perseguite.

Pertanto, ed in conclusione, il fine mutualistico perseguito da tali enti, non influisce minimamente sulla soggettività dei medesimi dipendendo la stessa unicamente dal grado di autonomia amministrativa, patrimoniale e contabile di cui li ha dotati il legislatore.

Capitolo II

LA DISTINZIONE FRA CONSORZI "ENTI COMMERCIALI" E CONSORZI "ENTI NON COMMERCIALI"

Sommario: 1. La rilevanza della distinzione. — 2. L'oggetto esclusivo o principale come elemento discriminante i consorzi commerciali dai consorzi non commerciali. Applicabilità all'IVA dei criteri distintivi utilizzati nelle imposte dirette. — 3. Il problema della prevalenza dell'attività effettivamente svolta sull'attività indicata nell'atto costitutivo. — 4. L'individuazione dell'attività principale e la rilevanza dello scopo. — 5. L'art. 149 T.U.I.R. e la perdita della qualifica di ente non commerciale. — 6. L'oggetto esclusivo o principale nei consorzi. — 7. La nozione di attività commerciale. — 7.1. (*segue*) L'economicità quale requisito della commercialità nelle imposte dirette. L'irrilevanza dell'organizzazione. — 7.2. Il requisito dell'economicità. — 8. L'incidenza dello scopo mutualistico sulla commercialità. — 9. La nozione oggettiva di attività commerciale. — 10. Le attività commerciali nell'IVA. — 11. Il problema della rilevanza economica dell'attività nei consorzi. — 12. I consorzi-fidi. — 12.1. I consorzi-fidi nella disciplina antecedente all'art. 13 del D.L. n. 269 del 2003. — 12.2. I consorzi-fidi dopo l'entrata in vigore dell'art. 13 del D.L. n. 269 del 2003. — 13. I consorzi-qualità. — 14. I consorzi tra imprese agricole.

1. *La rilevanza della distinzione.*

Le conclusioni raggiunte nel capitolo precedente confermerebbero la soggettività tributaria dei consorzi sia esterni che interni (1), ciò che in un certo qual modo giustificherebbe il riferimento generico alla figura dei consorzi contenuto nell'art. 73 T.U.I.R. e nell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972.

---

(1) Per i consorzi interni, lo si è detto nel capitolo primo, par. 5.1, l'affermazione della soggettività tributaria, sicuramente più problematica rispetto ai consorzi esterni, poggia sulla contemporanea presenza di un'organizzazione in grado di autoamministrarsi e di un fondo che, se non si giunge a considerare come autonomo, risulta sicuramente separato rispetto al patrimonio dei singoli consorziati. Tali requisiti, a parere di chi scrive, sono apparsi sufficienti a confermare la soggettività tributaria dei consorzi interni alla luce della norma generale dell'art. 73 T.U.I.R..

Viene a questo punto in rilevanza l'ulteriore distinzione, operata questa volta dal legislatore tributario, fra consorzi "enti commerciali" e consorzi "enti non commerciali" sulla base della natura commerciale o meno dell'attività posta ad oggetto esclusivo o principale dell'ente.

Come conseguenza, non esiste un'unica disciplina tributaria da applicarsi indistintamente a tutti i consorzi (2). Infatti, nel sistema delle imposte dirette, a norma dell'art. 75 T.U.I.R. (3), mentre quelli che "hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali" sono soggetti alle disposizioni del capo II del titolo II, ai consorzi "che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali" si applicano le norme contenute nel capo III. Pertanto, nel caso di consorzi "enti commerciali", il reddito da essi prodotto è considerato reddito d'impresa da qualunque fonte provenga (art. 81 T.U.I.R.) ed è perciò determinato, come per le società di cui all'art. 73, lett. *a*), in modo unitario sulla base delle risultanze del conto profitti e perdite, nel quale confluiscono tutti i proventi conseguiti ed i costi sopportati dal soggetto indipendentemente dalla natura degli stessi, ed apportando al conto economico, a norma dell'art. 83, comma 1 T.U.I.R., "le variazioni in aumento o in diminuzione" (4) conseguenti all'applicazione dei criteri fiscali di valutazione (5).

---

(2) Così PERRONE, *Associazioni temporanee di imprese e consorzi con attività esterna: problemi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, p. 129 e ss.; BOSELLO, voce *Consorzi tra imprenditori (diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, Roma, 2001, p. 1.

(3) L'art. 75 del nuovo T.U.I.R. di cui alla nt. 1 del cap. I, riprende sostanzialmente invariato il testo dell'art. 89 della precedente versione del Testo Unico.

(4) La norma inserita nel Titolo II del nuovo Testo Unico sostituisce ai fini IRES l'art. 52 del vecchio T.U.I.R., recitando: "1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione". Tale norma non mancherà di attirare l'attenzione dei commentatori, soprattutto se letta in uno con le nuove norme generali sui componenti del reddito d'impresa (art. 109 del T.U.I.R.) che introducono l'"apposito prospetto della dichiarazione dei redditi". Già con la riforma Mirone, la dottrina ha messo in luce le nuove problematiche connesse all'interrelazione tra il bilancio civile e l'utile fiscale; sull'argomento si rinvia a FALSITTA, *Con il nuovo prospetto un bilancio più chiaro*, in *Il Sole-24 Ore*, 9 giugno 2003, p. 21; BASILAVECCHIA, *"Prospetto" per la pace tra Fisco e bilanci*, in *Il Sole-24 Ore*, 2 settembre 2003, p. 24.

(5) Criteri che, come è noto, possono divergere da quelli civilistici in base ai quali va redatto il conto economico. Sull'argomento vedi FALSITTA, *Il bilancio di esercizio delle imprese, interrelazioni tra diritto civile e tributario*, Milano, 1985, p. 1 e 68 e ss.; MONTI, *Reddito civile e reddito fiscale*, Padova, 1994, p. 67 e ss., ove ulteriori rinvii.

Nel caso dei consorzi "enti non commerciali", al contrario, il reddito complessivo è determinato *ex* art. 143 T.U.I.R. (6) in modo analogo alle persone fisiche, sommando i redditi fondiari, di capitale, d'impresa (marginale) e diversi posseduti dal consorzio ed escludendo le entrate connesse con lo svolgimento delle attività non commerciali esercitate in via principale (contributi e quote associative, donazioni, ecc.) (7).

---

(6) Nel testo del nuovo T.U.I.R. di cui alla nt. 1 del cap. I il contenuto del previgente art. 108 è rimasto sostanzialmente invariato nell'art. 143.

(7) Vedi, sul punto, POTITO, *La disciplina fiscale dell'attività dei consorzi*, in *Riv. dir. imp.*, 1990, p. 279 e ss., e IDEM, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano 1989, p. 287; BOSELLO, *op. cit., loc. cit.*; VIRGILIO, *Consorzi e associazioni temporanee di impresa per l'esecuzione di opere pubbliche - profili fiscali*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, p. 73 e ss.; PERRONE, *Consorzi e società consortili*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 235 e 236; in generale per gli enti non commerciali, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino 2002, p. 136 e ss.; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, p. 703; TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977, p. 589 e ss.; URICCHIO, *Gli enti associativi nell'IRPEG*, in *Boll. trib.*, 1993, p. 1359; SACCHETTO, *L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo Unico*, in *Corr. trib.*, 1989, circ. 8, p. 52; PROTETTI e MANISCALCO, *Gli enti non commerciali*, Milano 1989, p. 199; COMMISSIONE DEI TRENTA, in *Corr. trib.*, n. 28/1993, p. 1904 e ss., intervento di R. LUPI; ZIZZO, *Reddito delle persone giuridiche (imposta sul)*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, p. 621, il quale tra l'altro sottolinea come il legislatore abbia distinto le "organizzazioni commerciali" da quelle "non commerciali" in funzione della diversificazione dei metodi di determinazione della base imponibile piuttosto che in funzione della più importante esigenza di risolvere il problema della doppia imposizione sui redditi conseguiti dalle stesse (problema a cui, secondo l'Autore, il legislatore avrebbe dato soluzione solo parziale con l'introduzione del meccanismo del credito di imposta). In ciò risiede la principale distinzione tra gli enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 73 T.U.I.R., lett. *b*), *ex* art. 87) e gli enti che, per contro, non l'hanno (art. 73 T.U.I.R., lett. *c*), *ex* art. 87). Le corrette conclusioni dell'Autore rimanevano peraltro valide anche in seguito all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 467 del 1997 che, all'art. 2, comma 1, aveva rinnovellato l'art. 14 della precedente versione del T.U.I.R. in materia di credito d'imposta per gli utili distribuiti da società ed enti. Infatti, il primo comma del citato art. 14 continuava a ritenere applicabile il meccanismo perequativo solo agli utili distribuiti da società ed enti di cui alle lettere *a* e *b* del comma 1 dell'art. 87 T.U.I.R., ovvero agli utili distribuiti da società ed enti commerciali escludendo così eventuali utili (o avanzi) distribuiti da enti non commerciali. Se sul piano civilistico si è ritenuto che ontologicamente alcune categorie di enti non commerciali non possano distribuire utili (in dottrina cfr. CAMPOBASSO, *Associazioni ed attività d'impresa*, in *Riv. dir. civ.*, 1994, p. 583; GALGANO, *Associazioni non riconosciute*, in *Commentario del c.c.*, Roma-Bologna, 1976, p. 59 e ss.; FERRI, *Le società*, in *Trattato di Dir. civ. it.*, II ed., Torino, p. 8 e ss.; AURICCHIO, voce *Associazione*, premessa generale, III, Milano, 1984, p. 874; LAURINI, *Curiosando tra gli enti non profit: dalle società sportive ai partiti politici*, in *Giur. comm.*, 1993, p. 868; PONZANELLI, *Gli enti collettivi senza scopo di lucro nell'attesa della riforma*, in *Giur. comm.*, 1995, p. 520; PREITE, *La destinazione di risultati nei contratti associativi*, Mi-