

LEGISLAZIONE E GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

diretta da LUIGI PAPI

Di particolare Interesse, in questo numero:

LEGISLAZIONE

D.M. 13 dicembre 1979 - Revisione generale degli estimi dei terreni
DD.MM. 29 gennaio 1980 - Approvazione dei modelli 740, 760 e 770-bis concernenti la dichiarazione unica agli effetti dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'ILOR

NORMATIVA

MIN. FINANZE - Dir. Gen. Imp. Dir. - Istruzioni per la compilazione dei Mod. 740, 760 e 770-bis concernenti la dichiarazione unica agli effetti dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'ILOR.

DOTTRINA

PONTANI Dott. Franco - Le prestazioni dei consorzi per il controllo quantitativo dei prodotti nella nuova disciplina I.V.A.

2

Febbraio 1980

Publicazione mensile



Sped. in abb. post. / gruppo III 70

GIUFFRÈ EDITORE

FRANCO PONTANI
Dottore Commercialista in Milano

LE PRESTAZIONI DEI CONSORZI PER IL CONTROLLO QUALITATIVO DEI PRODOTTI NELLA NUOVA DISCIPLINA I.V.A.

1. Con l'art. 9 del d.P.R. 31 marzo 1979, n. 94, seguito al d.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24 di attuazione della VI Direttiva Comunitaria in materia di valore aggiunto, si è data una disciplina particolare alle prestazioni in favore delle imprese consorziate, da parte dei Consorzi, relative ai servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità.

La disciplina in questione costituisce regola di eccezione ai principi generali che vedono, per effetto del secondo comma n. 2 dell'art. 4 del testo novellato del d.P.R. n. 633, le prestazioni di servizi fatte da Consorzi che abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, considerate *iuris et de iure* effettuate nell'esercizio di imprese e pertanto imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Quando i Consorzi in questione non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, per effetto del quinto comma dell'art. 4, si considerano effettuate nell'esercizio di impresa le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole, includendo in queste anche le prestazioni di servizi ai propri associati verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali hanno diritto.

La norma originaria prevedeva una variante rispetto alla disciplina sin qui descritta per i soggetti Consorzi che non avevano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, considerandosi le prestazioni effettuate nell'esercizio di impresa solo ed in quanto gestite mediante distinta organizzazione.

A quel tempo il Ministero ebbe anche a precisare con Risoluzione n. 500768 del 17 aprile 1973 (1), con Circ. n. 32/501388 del 27 aprile 1973 (2), con Risoluzione n. 502041 del 9 maggio 1973, ecc. che, per distinta organizzazione doveva

(1) In questa *Rivista*, 1973, sub 4.02, pag. 1195.

(2) *Ivi*, 1973, sub 4.02, pag. 828.

intendersi un'organizzazione amministrativa o contabile appositamente costituita, avente beni o personale espressamente destinati all'esercizio delle menzionate attività commerciali o agricole con gestione e contabilità separate da quelle relative all'attività istituzionale e principale dell'ente.

Con il d.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687 il riferimento alla distinta organizzazione venne soppresso e la disciplina generale è sopravvissuta alle modifiche intervenute per effetto del d.P.R. n. 24 e del d.P.R. n. 94 del 1979, disposti che hanno creato solo l'eccezione oggettiva che vogliamo commentare.

2. La relazione governativa (allo schema del d.P.R. di modifica) ha precisato che « le prestazioni alle imprese consorziate, da parte dei relativi Consorzi, di servizi e di marchi qualitativi dei prodotti sono state incluse tra le operazioni compiute da enti non commerciali, essendo evidente la loro natura non imprenditoriale che del resto è già riconosciuta da leggi vigenti ».

Il primo commento che possiamo formulare è di critica alla assoluta genericità della motivazione e a quello che a noi pare essere un preliminare errore fondamentale. Infatti, a nostro avviso, appare una certa confusione tra l'esclusione oggettiva informata alla natura non imprenditoriale dell'operazione e la esclusione soggettiva attribuita agli enti non commerciali. Infatti, la norma dell'art. 4 in realtà non esclude *iuris et de iure* gli enti non commerciali dalla disciplina dell'I.V.A., prevedendosi in ogni caso per questi enti l'assoggettamento ad I.V.A. delle operazioni da questi effettuate nell'esercizio di attività commerciali.

Il secondo punto di contestazione deriva dalla pretesa evidenza della natura non imprenditoriale dei servizi connessi al controllo qualitativo e all'applicazione dei marchi di qualità, riconosciuta da leggi vigenti.

Se esistono dei disposti di legge che definiscono determinate operazioni come non commerciali, è evidente che non necessita la modifica di eccezione, in quanto, venendo a mancare la caratteristica oggettiva, decade l'operazione del presupposto del primo comma dell'art. 4 del d.P.R. n. 633. Infatti viene a mancare la caratteristica dell'esercizio di impresa basato fundamentalmente sull'esercizio dell'attività commerciale od agricola.

Ancora sussistendo « leggi vigenti » è un po' difficile comprendere come per i Consorzi che effettuano prestazioni di servizi per il controllo qualitativo e l'applicazione di marchi di qualità si sia costantemente ribadito nel tempo esattamente il contrario. Con nota n. 500062 del 14 marzo 1974 (3) per il Consorzio del Prosciutto di Parma si precisava che l'attività fondamentale di detto Consorzio si concretava nell'effettuare dietro specifico corrispettivo, prestazioni di servizi intesi a difendere e garantire la produzione ed il commercio del prodotto, rese in via generale alle imprese associate ed in via particolare mediante apposizione del marchio sui singoli prodotti. Nel caso specifico si è ritenuto sussistere il requisito

(3) *Ivi*, 1974, sub 4.02, pag. 1195.

dell'esercizio in via esclusiva o principale di un'attività commerciale al quale l'art. 4 del d.P.R. n. 633 ricollega l'esistenza del presupposto soggettivo, irrilevante la circostanza che i soggetti perseguano o meno fini di lucro. Pertanto il Consorzio in questione venne considerato soggetto di imposta per tutte le operazioni che oggettivamente rientrano nel campo di applicazione dell'I.V.A., quali quelle di marchiatura rese dietro corrispettivo nei confronti di ciascuna impresa associata.

È da rilevare che l'attività del Consorzio Prosciutto di Parma veniva delineata nella Risoluzione con le seguenti caratteristiche:

1° difesa, garanzia e tutela della produzione e del commercio con apposizione di uno speciale marchio sui prodotti dei soci per garantirne l'origine e la qualità;

2° assistenza generica agli associati per il perfezionamento del prodotto finito;

3° divulgazione del prodotto e repressione di abusi o irregolarità.

Con Risoluzione n. 502032 dell'11 marzo 1976 (4) il Ministero delle Finanze ebbe a pronunciarsi sulle operazioni di bollatura e marchiatura (a cura dei Consorzi) sui formaggi prodotti dagli associati e per le attività di tutela di tali prodotti. Anche per questi venne riconosciuta la qualifica di esercizio in via principale od esclusiva di attività commerciali in quanto i Consorzi in questione ponevano in sostanza in essere prestazioni di servizi verso corrispettivo. Si attuava ancora, con questa specifica risoluzione, una sorta di « ponte » tra la normativa preesistente al d.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687 e quella successiva a detto d.P.R. con la precisazione, nel caso specifico, che a nulla influiva la circostanza dell'esistenza o meno di una distinta organizzazione contabile amministrativa, in quanto l'attività principale era definita come commerciale.

Con Risoluzione n. 362468 del 18 novembre 1976 (5) il Ministero ebbe ad occuparsi dei Consorzi per la tutela dei vini ad origine controllata. Tali Consorzi avevano per oggetto lo scopo di promuovere e migliorare sia la viticoltura in determinati comprensori che la produzione ed il commercio dei vini ottenuti, di promuovere ed attuare studi ed iniziative nel campo viticolo ed in quello enologico, di informare ed assistere i Consorziati in adempimenti di legge o di regolamento, di svolgere in Italia ed all'Estero un'azione propagandistica atta a diffondere la conoscenza dei vini prodotti tra i Consorziati. Anche per questi enti venne ribadito il concetto secondo cui queste attività istituzionali di fatto si dovevano considerare commerciali a tutti gli effetti.

Con Nota n. 362109 del 9 dicembre 1977 (6) il Ministero ebbe a pronunciarsi in merito ai Consorzi per i conglomerati bituminosi. Per questi Consorzi venne chiarito che, dovendo svolgere il controllo della qualità dei prodotti secondo

(4) *Ivi*, 1976, *sub* 4.02, pag. 1391.

(5) *Ivi*, 1977, *sub* 4.02, pag. 780.

(6) *Ivi*, 1978, *sub* 4.02, pag. 491.

le vigenti disposizioni di legge, avrebbero dovuto considerarsi soggetti passivi di imposta (il Consorzio in questione richiedeva preventivamente, rispetto all'inizio di tale attività, il regime di I.V.A. da applicare).

Dall'esame del comportamento ministeriale appare evidente come, prescindendo dalla modifica intervenuta con il d.P.R. n. 687, mai il controllo qualitativo dei prodotti e l'apposizione di marchi di qualità da parte di Consorzi a favore delle imprese consorziate siano stati visti come attività non commerciali essendosi comunque fatti rientrare o nella previsione del secondo comma dell'art. 4 o comunque nella previsione del secondo cpv. del quinto comma dell'art. 4 e cioè della presunzione di esercizio di attività commerciale per le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici. Infatti ad ogni apposizione di marchio o ad ogni controllo qualitativo corrisponde, nei casi esaminati, un prezzo particolare che viene pagato dall'utente del servizio.

Resta fatto di chiedersi allora a quali disposti di leggi vigenti avesse voluto riferirsi la relazione governativa connessa al punto specifico. In realtà la portata dell'ultimo cpv. del quinto comma dell'art. 4 investe anche i Consorzi che prestano a favore dei propri consorziati garanzie mutualistiche ed è stato per questi che con l. 12 agosto 1977, n. 675 si è determinata l'esclusione dell'attività. Infatti per il combinato del primo e quarto comma dell'art. 19 della l. n. 675 i Consorzi che costituiscono fondi di garanzia collettiva, che concedono fidi per il credito e che in genere prestino attività di garanzia « mutualistica » si trovano al di fuori della portata dell'art. 4, in quanto l'attività di prestazione di garanzia mutualistica, ai sensi del quarto comma dell'art. 19 della l. n. 675 « non costituisce attività commerciale agli effetti (...) dell'art. 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ».

Non sappiamo pertanto se l'estensore della relazione governativa sia incorso in un lapsus terminologico o se invece la dizione generica sia frutto della pressione politica di enti che potevano avere qualche interesse in una formula equivoca.

3. Abbiamo visto come la norma dell'art. 4 sia per una definizione oggettiva (attività commerciale) che porta ad una definizione soggettiva (soggetto passivo).

Il fondamento dell'assunto per i Consorzi riposa sia nel combinato degli artt. 2602 e 2612 del c.c., sia nelle interpretazioni della Cassazione.

Con la l. 10 marzo 1976, n. 377, l'art. 2602 c.c. veniva così definito: « con il contratto di consorzio più imprenditori costituiscono un'organizzazione comune per la disciplina e lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese ». Da ciò si desume un indubbio riferimento a fasi di tipo imprenditoriale o comunque oggettivamente riferibili all'impresa. La Cassazione, con sentenza 7 marzo 1977, n. 919, ha ribadito che se la disciplina dei Consorzi volontari risponde a indubbi interessi pubblicistici, è stata costruita dal legislatore sugli schemi privatistici e lo strumento per la creazione del consorzio è il contratto, di modo che gli obbli-

ghi reciproci che gli imprenditori assumono trovano la loro fonte nell'autonomia negoziale ed i rapporti tra i singoli imprenditori e coloro che sono preposti al Consorzio è regolato dalle norme sul mandato.

Nel caso di Consorzi con attività esterna (come possono essere quelli preposti al controllo qualitativo dei prodotti), alcune delle funzioni imprenditoriali proprie di ciascun consorziato vengono affidate per l'esercizio in esclusiva ad un apposito ufficio ed il controllo si attua appunto nella sostituzione dell'attività dei consorziati con quella dell'ufficio (Cass. 31 marzo 1969, n. 1052), realizzandosi peraltro un'autonomia patrimoniale dell'ente che diviene centro autonomo di rapporti giuridici e, per effetto della legge del 1976, si assimila il Consorzio alla società di capitali per le formalità di pubblicità connesse al bilancio (art. 2615-bis c.c.).

Se la disciplina civilistica assegna al Consorzio il ruolo di « intermediario » nella funzione di impresa per conto di più mandanti, se le regole generali dell'art. 4 richiamano l'attività del Consorzio con attività esterna alla sfera delle prestazioni di servizi di natura commerciale, anche l'eccezione dell'ultimo comma dell'art. 4 incontra, dal punto di vista concreto, delle fattive limitazioni avendo riguardo all'attività specifica. Prescindendo dalla mera apposizione del marchio e del controllo qualitativo il cui corrispettivo è visto come semplice rimborso dell'attività specifica del controllo, l'oggetto principale dei consorzi di questo tipo è in genere la divulgazione del marchio che rappresenta il sinonimo di una qualità controllata. Il Consorzio diviene così intermediario nell'area della pubblicità, una pubblicità che si svolge unicamente a vantaggio delle singole imprese consorziate. La previsione tuttavia dell'art. 4, quinto comma, primo cpv. è quella di considerare in ogni caso attività commerciale la pubblicità commerciale, ed è indubbio che la pubblicità commerciale costituisca l'elemento maggioritario dei servizi consorziali.

Costituendo la pubblicità commerciale elemento spesso maggioritario anche del corrispettivo del servizio del controllo qualitativo, se questo corrispettivo fosse fuori dal campo di applicazione dell'imposta il singolo imprenditore commerciale consorziato acquisterebbe servizi commerciali generando il fenomeno di un costo I.V.A. che altererebbe indubbiamente la libera circolazione delle merci.

4. Dopo la disamina sin qui effettuata è necessario verificare se ed in che misura le Direttive Comunitarie abbiano previsto una regola del tipo contenuto nell'ultimo comma dell'art. 4 del d.P.R. n. 633 o se invece il disposto sia contrario alle previsioni delle Direttive Comunitarie.

È utile ripercorrere l'*iter* della disciplina comunitaria sin dall'origine.

La II Direttiva del Consiglio CEE dell'11 aprile 1967, n. 228 stabiliva che:

art. 2 « sono assoggettate all'imposta sul valore aggiunto:

a) ... le prestazioni di servizi effettuate... da un soggetto passivo »;

art. 4 « si considera soggetto passivo chiunque compia in modo indipendente ed abituale, con o senza scopo di lucro, atti relativi alle attività di (...) prestatore di servizi »;

art. 6 « si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce cessione di beni ».

Scorrendo l'allegato A alla II Direttiva rileviamo che:

par. 2 « l'espressione attività di (...) prestatore di servizi va intesa in senso ampio: essa comprende l'insieme delle attività economiche... »;

par. 9 « la definizione di prestazione di servizi (...) implica che tra le prestazioni di servizi debbano essere considerate anche:

...

— l'esecuzione di un servizio reso in virtù di un ordine dato dalla pubblica autorità o in suo nome;

— l'esecuzione di un lavoro su di un bene se detto lavoro non è considerato come cessione di beni ».

Già con la II Direttiva pertanto si prevedeva l'imponibilità dei servizi in questione e quindi giustamente la nostra normativa aveva disciplinato in tal senso sia prima che dopo il d.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687, ed addirittura meglio dopo tale d.P.R., con l'eliminazione del riferimento alla distinta organizzazione.

Non si può dire che la VI Direttiva Comunitaria del 17 maggio 1977 abbia seguito una filosofia diversa (7).

La finalità della Direttiva, fra le altre, è quella secondo cui « la nozione di soggetto d'imposta deve essere precisata per garantire una migliore neutralità dell'imposta, che la nozione di operazione imponibile deve essere precisata nella sua natura e che è necessario redigere un elenco di esenzioni comuni ».

Ne consegue che, ai sensi dell'art. 2 della VI Direttiva, « sono soggette all'imposta sul valore aggiunto ... le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale ». Ai sensi dell'art. 4/1 « si considera soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente... una delle attività economiche di cui al par. 2, indipendentemente dallo scopo e dai risultati di dette attività ». Ai sensi dell'art. 4/2 « attività economiche... sono tutte le attività... di prestazioni di servizi... ».

L'art. 13 della Direttiva prevede un elenco di esenzioni comuni tra le quali sono previste alcune esenzioni a favore di attività di interesse pubblico. Tuttavia ai sensi del punto A/1/f devono sussistere specifiche condizioni. Infatti « le esenzioni sono concesse (...) purché non siano tali da provocare distorsioni di concorrenza e si tratti di prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività (...) per la quale hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri servizi direttamente necessari all'esercizio di

(7) Cfr. al riguardo PAPI, *La nuova I.V.A. adeguata alla direttiva della C.E.E.*, Giuffrè, Milano, 1979, pag. 125 e sgg.

tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettanti ».

Ora non appare, non fosse altro per la presenza di avanzi e disavanzi di gestione, che il rimborso a piè di lista sia la caratteristica fondamentale degli addebiti da parte dei consorzi di questo tipo alle imprese consorziate, né pare che nel caso specifico l'esenzione non provochi distorsioni di concorrenza, in quanto i servizi ottenuti dalle imprese consorziate verrebbero gravati di I.V.A., con conseguente onere a carico delle imprese consorziate che verrebbero a porre sul mercato prodotti ad un prezzo più elevato rispetto a quello che potrebbero avere per la pura differenza qualitativa dei propri prodotti rispetto a quelli delle imprese non consorziate. Trattandosi poi in genere di consorzi volontari si verifica la distorsione secondo cui, a parità di qualità di prodotti di imprese consorziate e non, i prodotti delle imprese consorziate verrebbero immessi sul mercato ad un prezzo superiore.

Ancora la previsione dell'art. 13-A/1/f della VI Direttiva è già di fatto accolta al quinto comma, secondo cpv. dell'art. 4 del d.P.R. n. 633 nel testo novelato, né pare che l'art. 13 possa consentire tra le esenzioni servizi pubblicitari svolti dai Consorzi in favore dei propri consorziati.

5. Il ragionamento conseguente è che siamo in presenza di un'eccezione contraria alla VI Direttiva e a nostro avviso contraria anche alla legge delega del 9 ottobre 1971, n. 825.

La legge delega infatti dispone (art. 1) che il Governo della Repubblica è delegato ad emanare le disposizioni occorrenti per la Riforma del sistema tributario secondo i principi ed i criteri direttivi determinati nella stessa legge delega.

A norma dell'art. 5, poi, la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto viene informata alle norme comunitarie e ad alcuni principi direttivi tra cui, per ciò che ci concerne, l'obbligo di assoggettamento ad imposta delle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di impresa ad eccezione di quelli espressamente esentati per motivi di rilevante utilità culturale e sociale. Le esenzioni di cui all'art. 5 non possono ovviamente essere concesse in contrasto alle norme comunitarie, essendo i legislatori liberi solo nell'ambito delle opzioni stabilite dalle Direttive comunitarie e non ci sembra che queste abbiano previsto eccezioni di sorta per le attività dei consorzi che prestano servizi di controllo qualitativo dei prodotti, anche perché, proprio attraverso questi servizi, si addiende ad una migliore qualificazione dei prodotti stessi e quindi ad un loro maggior prezzo, realizzandosi quindi una funzione tipica delle imprese commerciali ed industriali.

Ancora in base all'art. 18 della legge delega, il Governo della Repubblica Italiana è delegato a disporre in materia di riduzione od aumento delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto, rinviandosi di fatto, quindi, ancora una volta, alle Direttive Comunitarie.

È appena il caso poi di precisare che se venissero emanate leggi volte a disciplinare comportamenti da assumere ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in contrasto alle Direttive Comunitarie, si andrebbe incontro alla critica ed alla censura degli organi della Comunità economica europea.

6. Da quanto abbiamo evidenziato, sia per disposto comunitario che per norma civilistica e per attività svolta di fatto, le eccezioni contenute all'ultimo cpv. dell'ultimo comma dell'art. 4 per i servizi di controllo qualitativo e di apposizione di marchi prestato dai Consorzi a favore delle imprese consorziate, non appaiono, a nostro avviso, conformi alla filosofia che guida la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Ancora una volta la confusione e l'imprecisione regnano sovrani in una materia per la quale sarebbe sufficiente informarsi pedissequamente ai disposti comunitari, in quanto ben poche sono le opzioni consentite ai Paesi membri ed irrilevanti le deroghe ai principi generali.