

Libera Università Internazionale degli Studi Sociali “Guido Carli”

Dottorato di Ricerca in Diritto Tributario delle Società

XXIV Ciclo

**Impresa ed attività commerciale
tra presupposto d'imposta e qualificazione degli enti non societari**

Relatore:

Chiar.mo Prof. Fabio Marchetti

Candidato:

Alberto Franco

Anno accademico 2011/2012

Tesi del Dottorato di Ricerca in Diritto Tributario delle Società di Alberto Franco, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

INDICE SOMMARIO

| | |
|---------------------------|----------|
| Introduzione | 7 |
|---------------------------|----------|

Capitolo I

| | |
|---|-----------|
| Impresa e attività commerciale nel diritto tributario tra derivazione civilistica, diritto comunitario e nozioni autonome..... | 11 |
|---|-----------|

1. Le nozioni di impresa e di attività commerciale nell'ordinamento tributario nazionale e comunitario. Loro funzione e rilevanza. 11
 - 1.1. *Ruolo e rilevanza della nozione di impresa nelle imposte sui redditi*
13
 - 1.2. *L'impresa quale presupposto applicativo dell'imposta sul valore aggiunto* 17
 - 1.3. *L'esercizio di impresa quale presupposto applicativo della disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato in materia fiscale.....* 18
 - 1.4. *L'influenza della nozione di impresa nell'elaborazione del presupposto per l'applicazione di norme antielusive o agevolative e nell'applicazione dell'Irap.....* 19
 - 1.5. *Il concetto fiscale di impresa quale combinazione tra ordinamento nazionale e comunitario, concetti economici e civilistici* 22
2. Imprenditore ed impresa come concetti di tipo economico-sociale e quali presupposto nella definizione delle corrispondenti nozioni giuridiche.....22
3. Dall'unitarietà delle nozioni economiche alla differenziazione dei concetti di imprenditore e di impresa nei diversi settori del diritto. La definizione civilistica.27
4. *Segue.* Gli elementi caratterizzanti la definizione civilistica di imprenditore ed impresa. L'impresa commerciale.31
5. Dalla definizione civilistica al diritto tributario: l'impresa come nozione tributaria più ampia, ma non autonoma, rispetto alla definizione civilistica.41
6. *Segue.* L'ampliamento della definizione civilistica quale risultato dell'influenza del sistema tributario *ante* riforma.....43

| | |
|--|----|
| 7. La nozione di impresa nella disciplina comunitaria in materia di Iva e la sua influenza nell'elaborazione della nozione di impresa propria dell'ordinamento tributario nazionale | 44 |
| 8. L'ampliamento della nozione civilistica di impresa nell'ordinamento tributario: il requisito dell'organizzazione e il rinvio alle attività oggettivamente commerciali ex art. 2195 c.c..... | 47 |
| 9. <i>Segue</i> . L'elemento organizzativo per le attività non indicate all'articolo 2195 c.c..... | 58 |

Capitolo II

La nozione di impresa commerciale quale presupposto per l'applicazione del tributo e del corretto regime fiscale

| | |
|---|-----|
| 1. La nozione d'impresa quale elemento fondamentale per la qualificazione fiscale di un soggetto e per l'applicazione del corretto statuto normativo tributario | 61 |
| 2. Gli elementi caratterizzanti l'impresa commerciale ed il loro accertamento. | 64 |
| 3. La nozione di "attività". Delimitazione della fattispecie-impresa dalle operazioni fiscalmente non (o diversamente) rilevanti..... | 69 |
| 4. L'economicità dell'attività. Distinzione tra attività d'impresa e trasformazione/godimento patrimoniale..... | 77 |
| 5. <i>Segue</i> . L'economicità quale fondamento della definizione di impresa nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia fiscale..... | 83 |
| 6. L'organizzazione ad impresa. Delimitazione dell'attività d'impresa rispetto alle attività di lavoro autonomo..... | 84 |
| 7. <i>Segue</i> . Organizzazione e "forma di impresa". Rapporto con la nozione civilistica di azienda..... | 96 |
| 8. L'abitudine. Distinzione tra attività d'impresa esercitate "per professione abituale" e attività occasionali..... | 100 |
| 9. <i>Segue</i> . Abitudine, rapporti con la nozione di attività e compimento di un unico affare nella giurisprudenza e nella prassi amministrativa..... | 105 |

| | |
|---|-----|
| 10. Profili problematici nella valutazione della commercialità: sfruttamento di beni e detenzione di partecipazioni nella giurisprudenza nazionale e comunitaria..... | 112 |
| 10.1 Qualificazione della locazione di immobili e sfruttamento di un bene contro corrispettivo nell'ordinamento nazionale e comunitario | 113 |
| 10.2. Qualificazione dell'attività di detenzione e gestione delle partecipazioni nell'ordinamento nazionale e comunitario | 117 |

Capitolo III

Attività commerciale e qualificazione tributaria degli enti non societari.....123

| | |
|---|-----|
| 1. Nozione di impresa, presunzione assoluta di commercialità e peculiarità della qualificazione dell'attività svolta dagli enti non societari..... | 123 |
| 2. La rilevanza della qualificazione soggettiva degli enti non societari nell'ordinamento tributario. | 127 |
| 3. La qualificazione di un ente tra gli enti commerciali o non commerciali tra elementi formali, attività effettivamente esercitata e accertamento dell'attività prevalente | 134 |
| 3.1. L'"oggetto" come criterio primario per la qualificazione degli enti non societari residenti..... | 134 |
| 3.2. Il rapporto tra il criterio formale ex art. 74, comma 4 e l'attività effettivamente svolta ai fini della qualificazione tributaria dell'ente | 137 |
| 3.3. Prevalenza ed "essenzialità" dell'attività svolta quale valutazione complessa tra elementi qualitativi e quantitativi | 142 |
| 3.4. La qualificazione degli enti non commerciali alla luce dei criteri delineati dalla giurisprudenza comunitaria..... | 145 |
| 4. Le norme speciali nelle imposte dirette e nell'Iva per la qualificazione dell'attività svolta dagli enti non societari | 149 |
| 4.1. Le norme relative alla generalità degli enti non commerciali: l'articolo 143 del Tuir..... | 150 |
| 4.2. Le norme relative alla generalità degli enti di tipo associativo: l'articolo 148 del Tuir | 157 |

| | |
|---|------------|
| 4.3. <i>Le norme relative a specifici ambiti sociali e culturali degli enti di tipo associativo</i> | 161 |
| 4.4. <i>Le norme relative alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale</i> | 165 |
| 5. <i>Problematiche nella valutazione della commercialità degli enti: fondazione bancarie, trust e altre fattispecie.</i> | 176 |
| 5.1. <i>La valutazione in merito alla commercialità delle fondazioni bancarie</i> | 176 |
| 5.2. <i>Segue. La commercialità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie nella giurisprudenza nazionale e comunitaria</i> | 179 |
| 5.3. <i>La valutazione della commercialità del trust</i> | 185 |
| 5.4. <i>Segue. La rilevanza dell'attività effettivamente esercitata dal trust e l'accertamento della stessa. Il sistema di reporting del trustee quale elemento significativo per valutare la commercialità</i> | 196 |
| 5.5. <i>Il caso dell'attività di mediazione svolta dai consigli degli Ordini degli Avvocati alla luce di una recente pronuncia dell'Amministrazione finanziaria</i> | 198 |
| Conclusioni | 203 |
| Bibliografia | 205 |

INTRODUZIONE

Le nozioni di imprenditore e di impresa commerciale sono indubbiamente tra i temi più esaminati in ambito tributario dalla dottrina, rappresentando l'oggetto di un ampio novero di contributi da parte di altrettanto numerosi Autori. E' nota infatti a tutti gli operatori l'importanza dei concetti sopra menzionati, nonché di altri ad essi strettamente collegati (basti ricordare, tra tutti, la nozione di organizzazione), e ciò in particolar modo se si considera il significativo numero di norme che nell'ordinamento tributario richiamano tali concetti.

Proprio l'importanza delle nozioni in parola può contribuire a spiegare come mai, sebbene si sia sviluppata negli anni un'ampia letteratura in merito, l'analisi di tali tematiche non possa certo ritenersi esaurita, e perché le stesse siano tuttora oggetto di numerosi interventi della giurisprudenza e della prassi amministrativa - basti pensare, a titolo esemplificativo, che una delle ultime pronunce dell'Amministrazione finanziaria in merito alla qualificazione di un'attività come commerciale è stata emessa il 29 novembre 2011, con riferimento, come si vedrà in seguito, all'attività di mediazione svolta dagli Ordini degli Avvocati.

Una delle principali ragioni che rendono attuale un esame di dette nozioni risiede proprio nel fatto che l'evoluzione del sistema economico comporta costantemente la necessità di applicare tali concetti non solo a diverse nuove forme di *business*, ma anche a modalità di svolgimento di attività, economiche e *no profit*, ben più variegate che in passato. Ciò poiché, come si descriverà ampiamente nel primo capitolo, l'origine dei concetti in parola è da ricercarsi, prima ancora che nelle disposizioni del codice civile, nell'ambito delle scienze economiche, per cui la costante evoluzione dell'economia ha messo in luce anche la necessità di adattare tali nozioni al "nuovo" contesto economico - senza contare, peraltro, che a ciò si aggiunge il richiamo alle disposizioni del codice civile, e quindi la necessità di considerare anche l'evoluzione degli orientamenti dottrinari in tale ambito.

Nondimeno, è indubbia l'importanza che i concetti di imprenditore e impresa commerciale assumono anche in ambito pratico-operativo, essendo gli

stessi estremamente rilevanti per qualificare, come si vedrà in seguito, la fattispecie alla quale ricondurre un determinato trattamento impositivo o per determinare il regime fiscale applicabile ad un soggetto (si pensi ad esempio, come si vedrà nel prosieguo, al labile confine che in alcuni casi sussiste tra soggetto privato che concede in locazione alcuni immobili e imprenditore).

In base a queste considerazioni, si è proceduto innanzitutto ad esaminare, nel primo capitolo, la rilevanza delle nozioni di impresa e di imprenditore commerciale nell'ordinamento tributario, ed a sottolinearne sia la derivazione dall'ambito economico e sociale, sia il recepimento del dato economico effettuato dal legislatore del codice civile. Analizzati tali aspetti, si sono delineati i concetti di imprenditore e di impresa commerciale nel diritto tributario, quali nozioni più ampie, ma non autonome, rispetto alle definizioni civilistiche, e si sono esaminate in particolare le influenze delle elaborazioni *ante* riforma tributaria del 1973 e del diritto comunitario.

Nel secondo capitolo si è cercato di esaminare in maniera più approfondita il contenuto delle nozioni di impresa e di imprenditore commerciale, analizzandone gli elementi essenziali e i vari caratteri che compongono tali definizioni (attività, professionalità, economicità e organizzazione), nonché i diversi "confini" che nelle imposte sui redditi delimitano l'ambito dei redditi d'impresa da altre categorie reddituali, tra cui redditi di lavoro autonomo e redditi diversi. Nel secondo capitolo, inoltre, si sono analizzate alcune fattispecie, quali l'attività di trasformazione/godimento del patrimonio, di collezionismo, di locazione e di detenzione e gestione di partecipazioni, che per loro natura appaiono particolarmente suscettibili di presentare profili problematici ai fini della qualificazione.

Infine, nel terzo capitolo si sono delineate le specificità dell'applicazione delle nozioni in parola agli enti non societari, considerando in specie i profili problematici relativi alla qualificazione di detti enti quali commerciali o non commerciali (tema invero particolarmente importante, poiché ne consegue l'adozione di regimi fiscali molto diversi tra loro), nonché le disposizioni di carattere speciale in merito alla commercialità o meno di talune attività poste in essere da detti enti. Anche in quest'ultimo capitolo si sono poi analizzate alcune

fattispecie particolarmente problematiche ai fini della valutazione della commercialità o meno, tra cui le fondazioni bancarie, i trust e la già citata attività di mediazione.

Tesi del Dottorato di Ricerca in Diritto Tributario delle Società di Alberto Franco, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

CAPITOLO I

IMPRESA E ATTIVITÀ COMMERCIALE NEL DIRITTO TRIBUTARIO TRA DERIVAZIONE CIVILISTICA, DIRITTO COMUNITARIO E NOZIONI AUTONOME

1. Le nozioni di impresa e di attività commerciale nell'ordinamento tributario nazionale e comunitario. Loro funzione e rilevanza. - 2. Imprenditore ed impresa come concetti di tipo economico-sociale e quali presupposto nella definizione delle corrispondenti nozioni giuridiche. - 3. Dall'unitarietà delle nozioni economiche alla differenziazione dei concetti di imprenditore e di impresa nei diversi settori del diritto. La definizione civilistica. - 4. *Segue*. Gli elementi caratterizzanti la definizione civilistica di imprenditore ed impresa. L'impresa commerciale. - 5. Dalla definizione civilistica al diritto tributario: l'impresa come nozione tributaria più ampia, ma non autonoma, rispetto alla definizione civilistica. - 6. *Segue*. L'ampliamento della definizione civilistica quale risultato dell'influenza del sistema tributario *ante* riforma. - 7. La nozione di impresa nella disciplina comunitaria in materia di Iva e la sua influenza nell'elaborazione della nozione di impresa propria dell'ordinamento tributario nazionale. - 8. L'ampliamento della nozione civilistica di impresa nell'ordinamento tributario: il requisito dell'organizzazione e il rinvio alle attività oggettivamente commerciali ex art. 2195 c.c. - 9. *Segue*. L'elemento organizzativo per le attività non indicate all'articolo 2195 c.c.

1. Le nozioni di impresa e di attività commerciale nell'ordinamento tributario nazionale e comunitario. Loro funzione e rilevanza.

L'importanza che le nozioni relative all'impresa commerciale (ovverosia, innanzitutto gli stessi concetti di "imprenditore", "impresa", ma anche quelli ad essi collegati come "attività commerciale", "organizzazione" etc.) ricoprono nell'ordinamento tributario appare chiaramente sin da un primo esame delle principali norme in materia di imposte dirette ed indirette.

Da un lato, infatti, i concetti di imprenditore e di impresa rilevano in quanto tali - in primo luogo, come si vedrà in seguito, per definire le modalità di imposizione di un dato reddito e/o per individuare lo stesso presupposto applicativo dell'imposta - e dall'altro lato è evidente l'influenza di detti concetti

su altre disposizioni tributarie, influenza che si presenta non in via diretta ma in via per così dire mediata, poiché in talune disposizioni sono richiamate nozioni (quali ad esempio il concetto di organizzazione) che costituiscono singole parti della definizione di tali concetti ⁽¹⁾.

E' altresì fuor di dubbio che l'esercizio di impresa costituisce nell'ordinamento tributario una delle fattispecie di riferimento più cospicue, sia perché in ciò si riflette l'importanza di tale materia nell'ambito civilistico, sia perché, come si vedrà meglio nei successivi paragrafi, nel campo tributario tale fattispecie è stata modificata e integrata al fine di meglio rispondere agli obiettivi propri della disciplina, sia alla luce dell'influenza in merito da parte dell'ordinamento comunitario (soprattutto in materia di Iva e di aiuti di Stato) ⁽²⁾.

In tale prospettiva, è chiaro che l'impresa nel diritto tributario rileva essenzialmente quale fattispecie, alla cui ricorrenza si producono effetti sia formali, sia sostanziali ⁽³⁾. Da qui deriva che imprenditore e impresa assumono importanza innanzitutto in due ambiti: le imposte sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto. Al riguardo, occorre notare che nelle imposte dirette e nell'Iva la nozione di impresa è contigua, se non analoga, componendo così un quadro di nozioni tendenzialmente unitario ⁽⁴⁾ ⁽⁵⁾; tuttavia, come si descriverà meglio nel

⁽¹⁾ E' soprattutto il caso del requisito dell'organizzazione, il quale rileva in particolare nell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), la quale non fa riferimento alla nozione di impresa, bensì di "attività autonomamente organizzata". Ed è proprio con l'IRAP, così come per l'abrogata ILOR, che si ripropone in maniera rilevante l'elemento dell'organizzazione, messo in secondo piano dall'introduzione del D.P.R. n. 597 del 1973 prima e dal TUIR dopo; in tale imposta, infatti, l'esigenza di accertare l'elemento dell'organizzazione è fondamentale per determinarne l'applicazione o meno. Nondimeno, l'elemento dell'organizzazione (ri)diviene fondamentale in alcune disposizioni di carattere internazionale tributario che fanno riferimento al concetto di "stabile organizzazione".

⁽²⁾ M. POLANO, *Impresa nel diritto tributario*, in *Digesto disc. priv., sezione commerciale*, vol. VII, Torino, 1992, 186.

⁽³⁾ V. FICARI, *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 10 del 2009, I, 812 e l'ivi citato G. OPPO, *L'impresa come fattispecie*, in *Diritto dell'Impresa. Scritti giuridici*, I, Padova, 1992, 240 ss.

⁽⁴⁾ V. FICARI, *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, cit., 810, il quale rileva inoltre anche la comunanza di tali definizioni alla disciplina dell'Irap, laddove il presupposto di quest'ultima è «l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi» (articolo 2 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446). Cfr. anche F. AMATUCCI, *Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 783.

⁽⁵⁾ Con la rilevante eccezione dell'impresa agricola, dato che nella disciplina in materia di Iva la nozione di "esercizio di imprese" comprende anche le imprese agricole.

prosiegua, il ruolo che il concetto d'impresa ha nelle due discipline ha invero una valenza molto diversa.

1.1. Ruolo e rilevanza della nozione di impresa nelle imposte sui redditi

Nell'imposizione sul reddito il concetto di impresa è fondamentale sia ai fini della qualificazione di un determinato reddito o di un determinato soggetto come commerciale o meno, sia, in alcuni casi, per determinare se un dato incremento patrimoniale sia o meno rilevante ai fini dell'imposizione reddituale, andando quindi ad incidere sullo stesso presupposto applicativo del tributo.

Il principale ruolo che le nozioni di imprenditore ed impresa ricoprono ai fini delle imposte sui redditi è indubbiamente quello di consentire l'individuazione dei criteri tecnici di determinazione della base imponibile: la nozione di "reddito d'impresa" nell'imposizione sul reddito serve infatti a distinguere tali redditi dai redditi derivanti da altre attività di lavoro "indipendente", ovverosia dalle attività da cui derivano redditi agrari, dalle attività da cui derivano redditi di lavoro autonomo e dalle attività da cui derivano redditi diversi ⁽⁶⁾. Nelle imposte sui redditi, infatti, la sussistenza dell'esercizio di imprese funge da elemento per discriminare tra le diverse categorie di reddito, ovverosia, come osservato in dottrina, per "smistare" un determinato arricchimento patrimoniale tra diverse categorie di reddito, ed in particolare tra le categorie del reddito d'impresa, del reddito del lavoro autonomo e dei redditi diversi ⁽⁷⁾. Pertanto, in tale prospettiva l'accertamento circa l'esercizio di un'attività d'impresa non determina *se* un certo arricchimento patrimoniale sia soggetto o meno ad imposizione, bensì *come*, o meglio *in quale categoria reddituale* esso sia soggetto ad imposizione ⁽⁸⁾.

⁽⁶⁾ G. ZIZZO, *I redditi d'impresa*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Speciale*, Padova, 2010, 212.

⁽⁷⁾ M. BEGHIN, *L'esercizio di impresa nell'IVA*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 10 del 2009, I, 796

⁽⁸⁾ Ciò non vuol dire comunque che l'incremento patrimoniale in questione sia in ogni caso soggetto ad imposizione, bensì che sarà o meno soggetto ad imposizione secondo le regole proprie della categoria alla quale esso viene ricondotto. Si consideri ad esempio un'operazione di compravendita immobiliare condotta da un soggetto persona fisica: è chiaro che se tale operazione viene essere considerata quale svolgimento di attività d'impresa, la plusvalenza derivante dall'acquisto e dalla successiva vendita di un immobile sarà sempre soggetta ad imposizione,

Tra questi redditi, elencati nell'articolo 6 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi o Tuir), il legislatore comprende infatti i redditi d'impresa. Tali redditi sono definiti nell'attuale articolo 55 del Tuir, e ad essi è dedicato il Capo VI del Titolo I del Tuir. In particolare, secondo il citato articolo 55

«1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c. ;

b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.»

Non bisogna tuttavia trascurare che, se quella appena esposta è indubbiamente la funzione più rilevante del concetto di impresa nell'ambito

indipendentemente da quando la plusvalenza trova realizzo; se invece tale operazione è ricondotta alla categoria dei redditi diversi, la plusvalenza in questione sarà soggetta ad imposizione solo se realizzata entro i cinque anni dall'acquisto (ex art. 67, c. 1, lett. b del Tuir). E' chiaro che in tal caso determinare in quale categoria reddituale rientra un componente di reddito comporta anche determinare se lo stesso sia assoggettato o meno ad imposizione, ma ciò non a causa del fatto che l'esercizio d'impresa costituisca il presupposto per l'applicazione dell'imposta, bensì in ragione delle regole di determinazione del reddito proprie di ciascuna categoria, le quali possono anche esentare da imposizione un componente di reddito.

dell'imposizione reddituale, in determinati casi tale concetto è decisivo anche per accertare il presupposto applicativo del tributo.

Infatti, nelle imposte sui redditi la nozione di impresa diviene fondamentale anche al fine di determinare se un dato arricchimento patrimoniale costituisca o meno il risultato di un'attività (ed in specie di una particolare attività economica denominata, appunto, attività d'impresa) posta in essere da un soggetto o se invece sia solo il risultato (di regola non tassato) di singoli atti tra loro scollegati oppure di un'attività di godimento del proprio patrimonio o di disinvestimento e/o trasformazione dello stesso. Come si descriverà ampiamente nel capitolo successivo, infatti, determinare se le operazioni poste in essere da un soggetto si qualifichino o meno come "attività", ed in specie attività d'impresa, è fondamentale in numerosi casi in cui tale qualificazione incide sulla stessa applicazione del tributo.

Nondimeno, l'esercizio dell'impresa ha nelle imposte dirette l'ulteriore funzione di attrarre a tale categoria di reddito i redditi obiettivamente ascrivibili ad altre categorie ma conseguiti nell'ambito di impresa: infatti, ai sensi del terzo comma dell'articolo 6 del Tuir,

«I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.»

In maniera analoga, ai sensi dell'articolo 81 del Tuir, per le società di capitali e gli enti commerciali residenti elencati nell'articolo 73, comma 1, lettere a e b,

«Il reddito complessivo [...], da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa [...].»

Questa *vis attractiva* al reddito d'impresa trova una propria giustificazione, prima ancora che sul piano giuridico, su quello economico: infatti, come si vedrà

meglio in seguito, in tal caso si dà rilievo all'imprenditore ed all'impresa come combinazione di fattori produttivi, che attrae pertanto a questa fattispecie tutti i frutti che tale combinazione è suscettibile di produrre, anche se astrattamente qualificabili in tipi di reddito diversi ⁽⁹⁾.

Nelle imposte sui redditi l'esercizio di attività commerciali è poi particolarmente importante nella qualificazione di un ente come commerciale o meno. Infatti, ai sensi dell'articolo 73 sono soggetti all'Ires sia «*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*», sia «*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*»; tuttavia, mentre i primi determinano il reddito secondo le disposizioni del Capo II («*Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti*», articoli 81-142), i secondi sono soggetti ad imposizione secondo le norme contenute nel Capo III («*Enti non commerciali residenti*», articoli 143-150) ⁽¹⁰⁾. E' chiaro quindi come in primo luogo la nozione di attività commerciale, ed in secondo luogo la qualificazione di un ente come commerciale o meno rivesta un'importanza primaria nell'ordinamento tributario, poiché dalla qualificazione di un ente come commerciale o non commerciale discende non solo il regime fiscale applicabile allo stesso, ma anche una serie di conseguenze quali, come si vedrà meglio in seguito, l'obbligatorietà della tenuta di scritture contabili e gli adempimenti ai fini dell'Iva..

⁽⁹⁾ In tal senso A. FANTOZZI, *Impresa e imprenditore, II) Diritto tributario*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Vol. XVI, Roma, 1989, 1.

⁽¹⁰⁾ Sono inoltre soggetti ad Ires «*le società e gli enti di ogni tipo compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato*», e anche per tali soggetti non residenti vi è la necessità di discriminare tra enti commerciali e non commerciali, poiché i primi determinano il reddito secondo le disposizioni del Capo IV («*Società ed enti commerciali non residenti*», articoli 151 e 152) ed i secondi ai sensi delle disposizioni di cui al Capo V («*Enti non commerciali non residenti*», articoli 153 e 154).

1.2. L'impresa quale presupposto applicativo dell'imposta sul valore aggiunto

Nell'imposta sul valore aggiunto l'esercizio di attività d'impresa è il presupposto stesso per l'applicazione del tributo: una cessione o una prestazione rileva ai fini dell'Iva se essa è effettuata nell'esercizio di impresa, e in caso contrario essa è esclusa dal campo di applicazione del tributo.

E' chiara quindi la diversa incidenza della fattispecie "impresa" nell'imposta sul valore aggiunto rispetto alle imposte sui redditi: ai fini Iva, l'esercizio di imprese non ha anche la funzione di individuare la corretta modalità di determinazione dell'imponibile e dell'imposta, ma è essenzialmente uno dei presupposti necessari per l'applicazione del tributo: in tale imposta infatti l'esercizio di imprese assurge, ai sensi dell'articolo 4 del D.P.R. 633 del 1972, a presupposto oggettivo del tributo, in presenza del quale derivano obblighi di natura formale e sostanziale. Di conseguenza, nell'Iva l'accertamento dell'esercizio di impresa da parte di un soggetto «*immette o espunge*» quest'ultimo dall'area degli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta⁽¹¹⁾; e ciò è significativo non solo *ex se*, ovverosia considerando la sola disciplina in materia di Iva, ma anche in relazione all'alternatività tra quest'ultima e l'imposta di registro (e le altre imposte indirette in generale)⁽¹²⁾.

Occorre innanzitutto considerare che in ambito Iva la definizione di esercizio di impresa commerciale non è stata elaborata autonomamente dal legislatore nazionale, ma costituisce l'attuazione della nozione di "attività economica indipendente" contenuta originariamente nell'articolo 4 della sesta direttiva Iva, ed ora nell'articolo 9, par. 1, della Direttiva 2006/112/Ce. In particolare, secondo quest'ultima disposizione,

« Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

⁽¹¹⁾ M. BEGHIN, *L'esercizio di impresa nell'IVA*, cit., 798.

⁽¹²⁾ Cfr. A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, 5.

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.»

Tale definizione, che comprende anche l'esercizio di arti e professioni, è poi stata recepita dal legislatore nazionale, con riferimento all'esercizio di imprese, nell'articolo 4, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Secondo tale norma,

«Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.»

1.3. L'esercizio di impresa quale presupposto applicativo della disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato in materia fiscale

Oltre ai profili di diritto comunitario relativi al sistema dell'imposta sul valore aggiunto, occorre tener presente che l'esercizio di impresa assurge a presupposto per l'applicazione di un'altra normativa di derivazione comunitaria, ovvero la disciplina in tema di aiuti di Stato. L'articolo 87 del Trattato CE prevede infatti al primo comma che *«salvo deroghe contemplate dal presente trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza»*.

Anche in tale norma è quindi chiaro il riferimento al concetto di impresa, e nell'ambito della disciplina e della giurisprudenza in tema di aiuti di Stato sarà particolarmente rilevante esaminare le analogie e le differenze rispetto alla

nozione di impresa nel diritto interno, così da accertare se vi sia una sostanziale identità tra le stesse o meno, poiché nella prima ipotesi tutto ciò che nel diritto tributario non è impresa sarebbe automaticamente estraneo anche all'applicazione della disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato, mentre se fosse vera la seconda ipotesi i due piani di indagine andrebbero tenuti distinti ⁽¹³⁾.

1.4. L'influenza della nozione di impresa nell'elaborazione del presupposto per l'applicazione di norme antielusive o agevolative e nell'applicazione dell'Irap

Sin qui si è cercato di delineare l'importanza che i concetti di imprenditore e di impresa (commerciale) rivestono nell'ordinamento tributario nazionale e comunitario. A ben vedere, tuttavia, i concetti sopra menzionati non esauriscono la loro rilevanza negli ambiti sopra descritti: rispetto al "tradizionale" ruolo che i concetti di imprenditore ed impresa hanno ricoperto nell'ordinamento tributario, nel corso del tempo si sono infatti introdotte ulteriori norme che fanno riferimento a tali nozioni, seppur in maniera non del tutto coincidente (ponendo nozioni affini all'attività d'impresa, o che si concentrano su specifici elementi delle definizioni di imprenditore e di impresa) e con scopi invero molto diversi.

Un primo gruppo è quello delle norme che fanno riferimento alla nozione di "attività commerciale effettiva" o concetti similari quale esimente per l'applicazione (o la disapplicazione) di particolari norme agevolative o antielusive. E' il caso, in particolare, delle seguenti norme:

- (i) l'articolo 87 del Tuir, il quale, in tema di esenzione sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni (c.d. *participation exemption*) prevede che per i soggetti Ires sono esenti nella misura del 95 per cento le plusvalenze relative ad azioni o quote purché, previo il soddisfacimento di altri requisiti, la partecipata eserciti un'attività commerciale ai sensi dell'articolo 55 del Tuir;

⁽¹³⁾ Cfr. L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, 157-158.

- (ii) l'articolo 110 del Tuir, il quale prevede al comma 10 un regime di indeducibilità dei costi per operazioni con imprese localizzate in taluni Stati o territori, disciplina che tuttavia può essere disapplicata ai sensi del comma 11 fornendo la prova che *«le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione»*. In tal caso si può notare che la norma menziona le “imprese estere”, nonché l’“attività commerciale effettiva” (concetti certo non analoghi, ma vicini alla nozione di impresa delineata dall'articolo 55 Tuir) e l’“interesse economico” (che richiama l'elemento dell’“economicità” che, come si vedrà in seguito, costituisce parte integrante della nozione di impresa);
- (iii) gli articoli 167 e 168 del Tuir, i quali contengono la c.d. disciplina anti *controlled foreign companies* o CFC; dette norme prevedono in particolare l'imputazione “per trasparenza” del reddito conseguito da un soggetto estero, controllato da (o collegato a) un soggetto residente, a quest'ultimo. L'articolo 167 (a cui si richiama anche il successivo articolo 168 in tema di imprese estere collegate) prevede infatti, al quinto comma, che tali disposizioni possano essere disapplicate se il soggetto residente dimostra che il soggetto estero svolge *«un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento»* ⁽¹⁴⁾.

⁽¹⁴⁾ L'esimente ivi citata rappresenta solo una delle due possibili cause di disapplicazione del regime CFC previste dall'articolo 167. La norma specifica inoltre che:

- per le attività bancarie, finanziarie e assicurative tale esimente si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento;
- detta esimente non si applica, ai sensi del comma 5-bis, qualora i proventi della società o altro ente non residente provengono per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica, nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari.

Ben si comprende, quindi, quale sia anche in tali ambiti la rilevanza di accertare un effettivo esercizio di impresa commerciale al fine di applicare o disapplicare le disposizioni sopra descritte. In tale fattispecie, l'accertamento dell'esercizio di un'effettiva attività d'impresa da parte del soggetto estero non ha tanto la funzione di determinarne la commercialità o le modalità di determinazione del reddito, quanto piuttosto di fungere quale prova del reale collegamento tra detto soggetto e l'ordinamento in cui esso è localizzato (per quanto concerne le norme in materia di indeducibilità dei costi e CFC) o quale "cautela necessaria" al fine di disincentivare l'utilizzo di società di comodo o comunque di società senza impresa (per quanto concerne la *participation exemption*)⁽¹⁵⁾.

Un secondo gruppo di norme è quello che fa riferimento al concetto di "autonoma organizzazione": è chiaro che primario riferimento in questo senso è la disciplina all'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), la quale com'è noto non fa riferimento alla nozione di impresa, bensì di "attività autonomamente organizzata": l'articolo 2 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 prevede infatti che «*presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*». Pertanto, nell'Irap (così come per l'abrogata Ilor) si ripropone in maniera rilevante l'elemento dell'organizzazione, messo in secondo piano dall'introduzione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 prima e dal Tuir dopo. Nondimeno, l'ambito dell'Irap non è l'unico contesto in cui diviene rilevante il l'elemento dell'organizzazione: quest'ultimo è inoltre fondamentale in alcune

L'altra possibile esimente, alternativa alla prima, è la dimostrazione che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi del comma 4 dell'articolo 167.

⁽¹⁵⁾ In tal senso F. GHISELLI, *La relazione tra esenzione della plusvalenza ed esercizio di una effettiva attività commerciale*, in AA.VV. (a cura di R. LUPI), *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004, 167. Sul punto rilevano peraltro l'Autore e R. LUPI (*Dalle diffidenze verso le società di comodo nuovi rischi di asimmetrie impositive*, in AA.VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, cit., 169) come escludere dal campo di applicazione della *participation exemption* le società senza impresa sia invero piuttosto debole sul piano concettuale, sia poiché vi è già una disciplina *ad hoc* che si prefigge di contrastare le c.d. società di comodo (l'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724) e quindi non si vede un motivo per una doppia penalizzazione, sia perché l'esenzione sulle partecipazioni attiene all'aspetto della doppia imposizione e nulla avrebbe a che vedere con il tema della utilizzazione impropria dello strumento societario.

disposizioni di carattere internazionale che fanno riferimento al concetto di “stabile organizzazione”, tra cui soprattutto l’articolo 162 del Tuir e le Convenzioni contro le doppie imposizioni che ripropongono le disposizioni in tema di stabile organizzazione contenute nell’articolo 5 del modello di convenzione OCSE.

1.5. Il concetto fiscale di impresa quale combinazione tra ordinamento nazionale e comunitario, concetti economici e civilistici

Dall’esame delle disposizioni sopra descritte si evince, sia sulla base dei termini utilizzati, sia sulla base dei rinvii da queste effettuate, come la nozione tributaria di impresa derivi innanzitutto dalle definizioni civilistiche, le quali a loro volta traggono numerosi elementi dall’ambito economico e sociale. Tuttavia, l’attuale nozione di impresa costituisce una nozione autonoma (seppur non indipendente) da quella del diritto civile, in quanto è stata influenzata e combinata da altri fattori (tra tutti, le esperienze legislative in ambito tributario precedenti agli anni 1972-73 e l’influenza del diritto comunitario), risultando quindi una fattispecie ben più ampia rispetto al suo omologo civilistico.

Nel prosieguo quindi, dopo un breve esame dei concetti di tipo economico-sociale che hanno influenzato l’elaborazione normativa confluita nel codice civile (e quindi nell’ordinamento tributario), si analizzeranno in primo luogo le nozioni civilistiche di imprenditore, di impresa e di attività commerciale, per poi esaminare nel prosieguo gli altri fattori che hanno condotto all’ampliamento delle nozioni tributarie rispetto alle corrispondenti definizioni civilistiche.

2. Imprenditore ed impresa come concetti di tipo economico-sociale e quali presupposto nella definizione delle corrispondenti nozioni giuridiche

I concetti di imprenditore e di impresa sono, prima che nozioni del diritto (privato o tributario, nazionale o comunitario), concetti dell’economia, elaborati al fine di identificare rispettivamente uno dei soggetti del sistema economico e una

tipologia di attività «*manifestazione di autonomia e di “iniziativa economica”, organizzazione di mezzi personali e patrimoniali*»⁽¹⁶⁾.

Anche l'esame della nozione di imprenditore e di impresa nell'ordinamento tributario non può che trarre avvio dall'indagine circa la nozione economica di imprenditore, ed in specie in merito agli elementi caratterizzanti del soggetto “imprenditore” e dell'attività “impresa” rispetto ad altri soggetti.

In primo luogo, esaminare la nozione di imprenditore dal punto di vista economico (comprendendo sia la prospettiva dell'economia aziendale, sia quella dell'economia politica) appare necessario se si considera che il concetto di imprenditore ad oggi presente nell'ordinamento - innanzitutto nel codice civile, al quale, come si vedrà meglio in seguito, l'ordinamento tributario si richiama, seppur con significative differenze - è stata elaborata proprio a partire dalla scienza economica. Difatti, proprio dall'importanza centrale nel sistema economico della figura dell'imprenditore e dell'impresa deriva la rilevanza di tali concetti in ambito civilistico e tributario, ambiti che cercano appunto (seppur con scopi diversi) di riflettere quanto più possibile la complessa realtà economica, e proprio a tal fine menzionano concetti chiaramente ascrivibili all'alveo delle discipline economiche⁽¹⁷⁾.

Ma, anche volendo considerare il solo ambito tributario (nazionale e comunitario), l'esigenza di un preliminare approfondimento di tipo economico deriva direttamente dall'affermazione della tendenza volta a riconoscere nel diritto tributario una disciplina fondata su logiche del tutto peculiari, che possono autorizzare in taluni casi una deviazione dal diritto civile (anche se non una completa autonomia da esso). Secondo tale prospettiva, il “particolarismo” del diritto tributario comporterebbe il contemperamento tra «*gli innegabili influssi che il diritto privato esercita sulla disciplina de qua ed i riflessi economici di cui*

⁽¹⁶⁾ Sulla nozione economica d'impresa G. OPPO, *Impresa e imprenditore – I) Diritto commerciale*, in *Enciclopedia Giuridica*, Roma 1989, vol. XVI, 1; sulla nozione economica di imprenditore F. GALGANO, *Imprenditore*, in *Digesto disc. priv., sezione commerciale*, vol. VII, Torino, 1992, 1.

⁽¹⁷⁾ In tal senso anche G. OPPO, (*Impresa e imprenditore*, cit., 1) il quale afferma che la definizione civilistica di imprenditore e di attività d'impresa «riflette in larga misura la realtà dell'impresa economica».

la medesima risulta essere permeata» ⁽¹⁸⁾. E' chiaro come l'economia in generale, e la scienza delle finanze in particolare, non possa certo assurgere a fonte del diritto nell'ordinamento tributario, per cui, come descritto da Gian Antonio Micheli, sarebbe forse di scarsa utilità uno studio «*sincretico e sintetico*» del fenomeno tributario, essendo gli studi economici e gli studi giuridici condotti comunque su piani differenti ⁽¹⁹⁾. Ma quanto appena esposto «*non esclude l'utilità - e, in certi casi, la necessità - [...] per il giurista di conoscere il gioco delle leggi economiche che costituiscono il presupposto ed il substrato delle norme giuridiche positive, nel fissare le quali il legislatore può essere determinato dalle prime*» ⁽²⁰⁾; appare quindi chiaro come in ambito tributario il rapporto tra scienza economica ed analisi giuridica sia particolarmente stretto, con importanti conseguenze in sede di interpretazione delle norme fiscali e di definizione della *ratio iuris* delle stesse, e ciò prima di tutto nella prospettiva di chi si trova ad interpretare norme basate su nozioni o termini rispetto ai quali la scienza economica può fornire un contenuto ⁽²¹⁾ ⁽²²⁾.

Sulla base di quanto sopra descritto, pur esulando dal presente contributo una compiuta disamina in merito all'imprenditore e all'impresa nelle scienze economiche si ritiene opportuno ai fini della trattazione che segue un breve cenno alla nozione di imprenditore e di impresa in tale ambito, per precisare le nozioni economiche sopra enunciate e per delineare quantomeno le caratteristiche di tali concetti che poi saranno riprese (pur con diverse peculiarità, come si avrà modo di esaminare *infra*) nelle definizioni di ordine civilistico e tributario.

⁽¹⁸⁾ F. PEDROTTI, *Cessioni di aziende e di partecipazioni sociali nel reddito d'impresa ai fini dell'Ires*, Milano, 2010, 29.

⁽¹⁹⁾ G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984, 42. In tal senso anche A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 1

⁽²⁰⁾ G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 42.

⁽²¹⁾ Scrive ancora al riguardo G.A. MICHELI (*Corso di diritto tributario*, cit., 42) che «non si deve dimenticare che nella formulazione della regola di condotta il legislatore è indotto da considerazioni politiche, di opportunità e di convenienza, dalle valutazioni di esigenze tecniche ed economiche; considerazioni e valutazioni che trovano nella scienza delle finanze la loro spiegazione ed il loro fondamento. Come pure il giudice può trovare in questa scienza elementi per formulare quei giudizi di valore, ai quali egli deve rifarsi per dare un preciso contenuto alla norma positiva, quando questa si riferisca a nozioni od impieghi termini rispetto ai quali la comune esperienza può fornire un contenuto, completando così il precetto scritto nella legge.»

⁽²²⁾ Ciò è particolarmente significativo proprio ai fini del presente contributo, poiché, come si vedrà meglio in seguito, le numerose pronunce giurisprudenziali relative a determinare se un certo soggetto sia o meno un imprenditore enucleano e si fondano generalmente su una serie di indici di natura strettamente economica.

In ambito economico, come sopra accennato l'imprenditore è un soggetto del sistema economico, che si distingue da altri soggetti (quali il capitalista, il lavoratore ed il consumatore) per talune peculiari caratteristiche.

Nella concezione "classica" dell'imprenditore, tale soggetto si contraddistingue in sostanza per due caratteristiche ⁽²³⁾. Certamente la prima caratteristica è quella della *combinazione di fattori produttivi*: come già enunciato all'inizio del precedente paragrafo, un imprenditore è tale se e nella misura in cui combina una serie di fattori produttivi, i quali sono identificati in sostanza con il capitale e con il lavoro ⁽²⁴⁾. Ciò differenzia l'imprenditore dagli altri attori del sistema economico, e innanzitutto dal *capitalista*, ovvero sia da quel soggetto che offre il proprio capitale per ottenerne una remunerazione (tipicamente un interesse) il quale nella sostanza rappresenta il portatore di uno dei fattori produttivi ma non contribuisce alla combinazione dei fattori produttivi.

Un'altra caratteristica essenziale per identificare l'imprenditore in ambito economico è indubbiamente il concetto di rischio: l'imprenditore, infatti, è colui che a differenza degli altri soggetti che apportano fattori produttivi (in specie, chi apporta il capitale e chi apporta il lavoro) non percepisce un compenso fisso, e quindi sull'imprenditore incombe il rischio di non coprire con i beni e i servizi prodotti il costo dei fattori produttivi impiegati ⁽²⁵⁾. Questo elemento è presente sin dall'opera di Adam Smith, primo degli economisti classici, il quale, trattando delle componenti del prezzo delle merci e delle imposte sul profitto identifica l'imprenditore proprio in base al rischio assunto, ed anzi al «*rischio e al disturbo di impiegare il capitale*» ⁽²⁶⁾. In tale prospettiva, le altre caratteristiche precipue

⁽²³⁾ Per "concezione classica" si intende quella elaborata dall'economista francese Jean-Baptiste Say nei primi anni dell'Ottocento, il quale individua l'imprenditore come colui che, acquisiti i fattori produttivi, organizza e gestisce la produzione, remunerando con il profitto la propria attività. Si veda anche F. GALGANO, *Imprenditore*, cit., 2.

⁽²⁴⁾ F. GALGANO, *Imprenditore*, cit., 2. Nella concezione di Marx, tale soggetto corrisponde al "capitalista industriale", ovvero sia colui che «funge da acquirente di merci e di lavoro, da venditore di merci, da capitalista produttivo, e in tal modo, con la sua attività, media il ciclo [del capitale come "valore che si valorizza"]», contrapposto al "capitalista monetario" (i.e., all'accezione attuale del capitalista). Cfr. K. MARX, *Il Capitale*, (ed. Il Sole 24 ore, 2010), Libro II, 136 ss.

⁽²⁵⁾ Cfr. F. GALGANO, *Imprenditore*, cit., 1.

⁽²⁶⁾ A. SMITH, *La ricchezza delle nazioni*, 1776 (ed. Il Sole 24 ore, 2010), 133: «non appena il capitale si è accumulato nelle mani di determinate persone, talune di esse vorranno naturalmente impiegarlo [...]. Scambiando il prodotto finito contro moneta o contro lavoro o contro altri beni, oltre a ciò che può bastare a pagare il prezzo dei materiali e i salari degli operai, deve essere dato

dell'imprenditore sono appunto collegate al rischio, e possono individuarsi nel profitto, determinato quale differenza tra ricavi e costi, e nel potere di dirigere l'impresa, ovverosia il c.d. "controllo" della ricchezza. In particolar modo, collegato al rischio è il potere di gestire l'impresa, ovverosia di dirigere la stessa e determinarne le scelte di carattere economico, organizzativo, strategico e così via.

Sulla base di quanto appena descritto, l'imprenditore è quindi quel particolare soggetto del sistema economico che combina i fattori della produzione (ed in specie, capitale e lavoro) al fine di soddisfare i bisogni dei consumatori, assumendosi il rischio d'impresa e di conseguenza l'esercizio e la direzione della stessa. Alla luce di ciò, ben si comprende perché dal punto di vista economico e sociale l'imprenditore è ritenuto il "soggetto attivatore" del sistema economico ⁽²⁷⁾ ⁽²⁸⁾

L'impresa, invece, è considerata dal punto di vista economico un istituto economico-sociale con dominanti caratteri e finalità di tipo economico; più in dettaglio, l'impresa si può definire nell'economia aziendale come «*un'organizzazione la cui finalità principale ed immediata consiste nella remunerazione dei fattori produttivi che in essa sono impiegati*» ⁽²⁹⁾. L'impresa quindi ha rilevanza nell'economia aziendale essenzialmente come istituto, *id est* come organizzazione, ed in particolare un'organizzazione la cui finalità (comune a

qualcosa per i profitti dell'imprenditore che rischia il suo capitale nell'impresa [...]. Egli non avrebbe nessun interesse ad impiegarli, se dalla vendita [dei prodotti] non si attendesse qualcosa di più di quanto basta a ricostituire il suo capitale; e non avrebbe nessun interesse ad impiegare un grosso capitale anziché uno piccolo, se i suoi profitti non stessero in qualche proporzione con la dimensione del suo capitale.»; 1022: «il reddito o profitto derivante dal capitale si divide naturalmente in due parti: quella che paga l'interesse e che appartiene al proprietario del capitale; e quella parte eccedente che supera quanto è necessario al pagamento dell'interesse. Quest'ultima parte del profitto [...] è il compenso, e in molti casi non più che un compenso modestissimo, per il rischio e il disturbo di impiegare il capitale.» Giova tuttavia considerare che A. Smith (come pure Ricardo) non opera una netta distinzione tra imprenditore e capitalista, per cui non arriva a fornire una nozione di imprenditore diversa da quella del proprietario del capitale.

⁽²⁷⁾ Così F. GALGANO, *Imprenditore*, cit., 1.

⁽²⁸⁾ Particolare importanza ha la figura dell'imprenditore nell'opera dell'economista austriaco Joseph Schumpeter, il quale pone tale soggetto al centro della sua Teoria dello sviluppo economico. Infatti, l'imprenditore è ritenuto da Schumpeter il protagonista dell'approccio c.d. "dinamico" allo sviluppo economico: l'imprenditore è sostanzialmente un *innovatore* che introduce nuovi prodotti e nuovi mercati, sfrutta le innovazioni tecnologiche, apre nuovi mercati, cambia le modalità organizzative della produzione etc., e in tale prospettiva è il protagonista delle note fasi di "distruzione creatrice" che secondo Schumpeter caratterizzano il ciclo economico. Si veda a tal fine J.A. SCHUMPETER, *Teoria dello sviluppo economico*, Milano, 2002 (prima ed. 1911).

⁽²⁹⁾ S. PIVATO, A. GILARDONI, *Elementi di economia e gestione delle imprese*, Milano, 2000, 25.

tutte le imprese) può individuarsi nella continuazione dell'esistenza attraverso la capacità di autogenerazione nel tempo, che avviene mediante la continua creazione di valore economico ⁽³⁰⁾.

3. Dall'unitarietà delle nozioni economiche alla differenziazione dei concetti di imprenditore e di impresa nei diversi settori del diritto. La definizione civilistica.

Si è in precedenza considerato quali sono secondo le scienze economiche le caratteristiche dell'imprenditore e dell'impresa in rapporto ad altri soggetti e ad altri istituti. Ebbene, se vi è una tendenziale uniformità nella scienza economica relativamente alla definizione di imprenditore e di impresa, e se come descritto nei precedenti paragrafi il diritto ha assunto (in via più o meno mediata, come si vedrà in seguito) tali definizioni proprio dall'ambito economico, sarebbe lecito attendersi anche in campo giuridico una tendenziale uniformità nelle definizioni, se non un'unica ed univoca definizione di imprenditore e di azienda. Del resto, come osservato da autorevole dottrina, la nozione di impresa presenta, nel diritto vigente, la «*caratteristica di essere una nozione di diritto comune – o, secondo un'altra terminologia, un superconcetto – riferibile tanto al diritto civile quanto a quello amministrativo*» ⁽³¹⁾.

Ciò in realtà non si realizza, o meglio si realizza solo in parte: come si vedrà meglio nel prosieguo del presente capitolo, in realtà il sistema di diritto privato, il diritto tributario e il diritto comunitario giungono a definire i concetti di imprenditore e di impresa in maniera certo simile, ma non analoga né tantomeno identica. Le definizioni civilistiche e tributarie, nonché le nozioni contenute nelle Direttive europee ed enunciate nella giurisprudenza comunitaria, sono infatti ben più differenti tra loro di quanto la lettera delle norme (specie tributarie, che incorporano continui richiami al disposto civilistico) non lasci intendere.

A quali fattori si posso imputare le differenze concettuali sopra menzionate? Indubbiamente il fattore di differenziazione più rilevante può individuarsi nelle

⁽³⁰⁾ L. GUATRI, *La teoria di creazione del valore. Una via europea*, Milano, 1991.

⁽³¹⁾ In F. GALGANO, *Imprenditore*, cit., 2

diverse finalità che le discipline giuridiche coinvolte assumono. Si consideri come l'ordinamento giuridico necessiti di individuare il soggetto "imprenditore" e la fattispecie "impresa" non per l'applicazione di un unico *corpus* di norme, ma per l'applicazione di diverse normative, le quali possono essere suddivise in quattro macrocategorie ⁽³²⁾:

- (a) normativa speciale della *condizione giuridica del soggetto*, non solo sul piano privatistico (regole sulla capacità, rappresentanza, pubblicità, contabilità, procedure concorsuali) ma anche sul piano amministrativo e tributario;
- (b) normativa relativa all'*attività*, ed in specie delle condizioni dell'esercizio (autorizzazioni, concessioni, incentivazioni etc.), sia per quanto concerne la regolamentazione dell'esercizio sul mercato (disciplina della concorrenza e del mercato) sia relativamente alla disciplina di alcuni aspetti giuridici specifici (contratti d'impresa, titoli di credito etc.);
- (c) normativa relativa all'*azienda*, quale organizzazione in termini patrimoniali dell'impresa;
- (d) normativa relativa all'*organizzazione in termini istituzionali* dell'impresa, ed in particolare dell'organizzazione del lavoro (diritto del lavoro, diritto sindacale etc.).

Orbene, dall'esame della classificazione sopra riportata appare chiaro come tali diversi sistemi di norme siano stati elaborati per rispondere a finalità invero molto diverse tra loro, e che quindi necessitino di nozioni anche tra loro parzialmente difformi - circostanza del resto comprensibile e opportuna, dovendosi necessariamente riflettere nelle normative sopra elencate «una complessa realtà economica in una altrettanto complessa realtà giuridica, anch'essa suscettibile di valutazione unitaria, ancorché opportunamente articolata nei suoi vari aspetti» ⁽³³⁾.

⁽³²⁾ Da G. OPPO, *Impresa e imprenditore*, cit., 2.

⁽³³⁾ G. OPPO, *Impresa e imprenditore*, cit., 1.

In questa prospettiva, occorre focalizzarsi, ai fini del presente contributo, innanzitutto sulla prima delle categorie sopra riportate, ovvero sia alla normativa sulla condizione giuridica del soggetto “imprenditore” e della fattispecie “impresa”, e primariamente su chi sia definibile quale imprenditore e quale fattispecie sia ascrivibile alla categoria dell'impresa dal punto di vista del diritto privato⁽³⁴⁾.

Infatti, nell'ordinamento nazionale il primario riferimento alla figura dell'imprenditore e dell'impresa è dato dal Codice civile, all'articolo 2082, rubricato appunto “*Imprenditore*”. E' infatti il Codice civile ad avere introdotto anche in ambito giuridico il concetto di imprenditore, ed è al Codice civile che, con più o meno differenze, gli altri insiemi di norme si richiamano, incluso il diritto tributario⁽³⁵⁾.

Innanzitutto, occorre osservare che tale definizione è frutto di quella particolare tecnica legislativa chiamata “metodo dell'economia” che ha trovato applicazione (anche) nella codificazione del 1942, secondo la quale si vuole che le forme giuridiche corrispondano alla sostanza economica dei fenomeni⁽³⁶⁾. Ciò si evince bene se si considera la definizione di cui all'articolo 2082 del codice civile: «è imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi»

⁽³⁴⁾ E' bene tuttavia sottolineare che la trattazione relativa ai profili di diritto comunitario non si esaurisce in questa categoria, bensì coinvolge in maniera rilevante anche gli aspetti di diritto della concorrenza e del mercato menzionati nella categoria *sub* (b).

⁽³⁵⁾ Giova a tal fine osservare come il concetto di imprenditore ricopre nel diritto privato vigente il posto che nel diritto anteriore occupava la figura del “commerciante” (cfr. F. GALGANO, *Imprenditore*, cit., 1): quest'ultimo concetto era il portato di una tradizione giuridica plurisecolare (al contrario dell'imprenditore, concetto elaborato, come si è accennato retro, solamente nel primo ottocento) all'origine della quale si situava il mercante nel diritto medioevale. In tale ambito, il “commerciante” ricopriva un ruolo fondamentale in quanto l'elemento dinamico del sistema economico era costituito essenzialmente dal commercio, ed anche quando l'avvento dell'età industriale aveva portato nuove forme di dinamismo economico (cioè essenzialmente la produzione su scala industriale) tali elementi erano comunque considerati come strumentali al commercio, poiché quest'ultimo rappresentava in ogni caso il momento di realizzazione del profitto. Per cui, se oggi è pacifico che il commerciante sia una particolare “specie” del “genere” imprenditore (essendo appunto il commerciante quella specifica figura di imprenditore la cui attività consiste nello scambio di beni), tale rapporto si presentava rovesciato nel Codice di Commercio previgente: l'imprenditore era una tra le possibili figure di commerciante, ed in particolare colui che era commerciante in ragione del fatto che si introduceva, a scopo di speculazione, fra i lavoratori ed i consumatori.

⁽³⁶⁾ F. GALGANO, *Imprenditore*, cit., 3. Ciò spiega anche la sostituzione del concetto di imprenditore a quello tradizionale di commerciante, presente nei testi legislativi dell'Ottocento ed in specie nel codice di commercio.

Appare quindi chiaro sin da un primo esame che la definizione codicistica di imprenditore fa riferimento a concetti eminentemente economici-sociali, prima ancora che giuridici. Occorre quindi *in primis* considerare come tali nozioni economiche siano state assunte nel sistema di diritto privato, per poi comprendere come le stesse siano state a loro volta riproposte nell'ordinamento tributario

Orbene, la prima circostanza da considerare è che dal punto di vista letterale l'articolo 2082 del Codice civile definisce l'imprenditore e non l'impresa (e menziona solo il primo nella rubrica): ai sensi di tale articolo un soggetto è definito imprenditore se «*esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi*». Sulla base di quanto descritto nei precedenti paragrafi, si nota agevolmente come tale definizione è simile alla corrispondente nozione economica (e non potrebbe essere diversamente, se, come descritto sopra, la nozione civilistica è stata modellata sulla base della scienza economica).

A ben vedere, tuttavia, tale definizione non individua solamente il soggetto imprenditore, ma anche l'attività di impresa, la quale consiste quindi in un'attività economica organizzata diretta ad un particolare fine (produzione e scambio di beni e servizi). Anzi, contrariamente a quanto può apparire dalla lettera della norma, l'articolo in esame definisce in primo luogo cosa sia l'impresa, per poi derivarne la nozione di imprenditore – e cioè esattamente il contrario di quanto appare ad una prima lettura della norma.

Infatti, la circostanza che il codice civile definisca l'imprenditore e che l'articolo 2082, oltre a definire tale soggetto, sia rubricato “*Imprenditore*” non comporta che il concetto di imprenditore sia sovraordinato rispetto all'impresa, ed anzi a parere di autorevole dottrina è esattamente il contrario: l'impresa è, in termini di *regula iuris*, una fattispecie di effetti giuridici (ovverosia, in sostanza, un “dato” o una porzione della realtà economico sociale normativamente delimitata), e ciò sarebbe già *ex se* sufficiente per assegnare all'impresa il carattere di nozione primaria rispetto a quella di imprenditore; quest'ultimo termine, infatti, non individua una fattispecie, bensì riassume in una qualifica

soggettiva alcuni degli effetti della fattispecie-impresa ⁽³⁷⁾. Ma non solo: a conferma del fatto che l'impresa debba considerarsi nozione primaria rispetto all'imprenditore vi è la circostanza determinata che l'articolo 2082 definisce l'imprenditore non in base a caratteristiche soggettive, ma proprio sulla base dell'attività (d'impresa) che egli pone in essere, *ergo* detta disposizione è innanzitutto definizione generale dell'impresa (dato che l'imprenditore è colui che esercita l'impresa). Nondimeno, il rapporto tra imprenditore ed impresa è comunque un rapporto di stretta interdipendenza, poiché, anche se si riconosce il carattere di nozione primaria all'impresa, è chiaro che non può esservi attività senza soggetto agente, e pertanto «*non può concepirsi impresa (id est, attività imprenditrice) senza imprenditore*» ⁽³⁸⁾. In altri termini, quindi, l'impresa indica quella determinata attività, quel determinato comportamento che interpreta il ruolo di fattispecie, mentre l'imprenditore è la figura soggettiva alla quale la disciplina, condizionata da quella fattispecie, è imputata ⁽³⁹⁾.

4. Segue. Gli elementi caratterizzanti la definizione civilistica di imprenditore ed impresa. L'impresa commerciale.

Chiarito il rapporto tra le nozioni di imprenditore e di impresa dal punto di vista giuridico, è necessario esaminare la definizione di imprenditore ed impresa nel codice civile e le caratteristiche qualificanti tali nozioni.

In primo luogo, occorre considerare che nell'ambito dell'articolo 2082 l'impresa è innanzitutto un'attività, e l'imprenditore è colui che pone in essere tale attività (e colui al quale essa è imputata). In tal senso, l'impresa non è individuabile come un unico atto, ma presuppone un insieme di atti, di comportamenti, teleologicamente coerenti, ovverosia diretti tutti ad un medesimo

⁽³⁷⁾ Si veda a tal fine G. OPPO, *Impresa e imprenditore*, cit., 1, il quale osserva anche come analogo fosse il rapporto tra le nozioni di "atto di commercio" e di "commerciante" secondo la legislazione previgente (in specie gli articoli 3e 8 del codice di commercio).

⁽³⁸⁾ V. BUONOCORE, *Imprenditore (dir. priv.)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1970, Vol. XX, 516.

⁽³⁹⁾ Così P. SPADA, *Impresa*, in *Digesto disc. priv., sezione commerciale*, vol. VII, Torino, 1992, 51.

fine, ovverosia la produzione e lo scambio di beni e servizi ⁽⁴⁰⁾. Questa sembra essere una differenza rispetto all'ambito economico-aziendale, in cui l'impresa non è definibile come un'attività, bensì come un soggetto, un'organizzazione con una specifica finalità (la continuazione nel tempo mediante la remunerazione dei fattori produttivi); la nozione giuridica di "impresa" come attività-fattispecie non deriva quindi direttamente dal corrispondente concetto dell'economia aziendale, ma più propriamente dall'"attività d'impresa".

Detta attività si qualifica certamente per il risultato che persegue, ovverosia per lo scopo di produrre e/o scambiare beni o servizi. La definizione civilistica fa infatti espresso riferimento al fine cui l'attività dell'imprenditore è coordinata: ai sensi dell'articolo 2082 del Codice civile, è definito imprenditore «*chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione e dello scambio di beni e servizi*»; l'imprenditore è quindi colui che svolge un'attività il cui fine è la produzione e lo scambio di beni o servizi, per cui non è definibile imprenditore colui che non produce né scambia beni o servizi. In tale contesto, per "produzione di beni" si intende «*l'approntamento (cioè la realizzazione per l'uso) di cose tramite operazioni di separazione, estrazione, trasformazione*», mentre per "produzione di servizi" è da intendersi «*un comportamento (non necessariamente commissivo: un *facere* ma anche un *pati*) orientato alla soddisfazione di un bisogno*» ⁽⁴¹⁾ ⁽⁴²⁾.

Orbene, se l'impresa è quindi prima di tutto un'attività, essa è comunque un particolare tipo di attività, connotata da alcune caratteristiche che consentono di distinguere tra "attività di impresa" e "attività di produzione o scambio di beni o servizi": la prima è infatti un sottoinsieme della seconda, dotata di particolari caratteristiche. Queste possono essere suddivise ai fini della trattazione in due macro-categorie: quelle che derivano dai caratteri essenziali enucleati dalla

⁽⁴⁰⁾ Ciò non significa che non possa sussistere impresa nel caso di compimento di un singolo atto. Tale fattispecie verrà esaminata nel successivo capitolo.

⁽⁴¹⁾ P. SPADA, *Impresa*, cit., 51. L'Autore osserva inoltre che

- con riguardo ai servizi, la distinzione tra produzione e prestazione è inafferrabile, poiché vi è simultaneità tra produzione e consumo;
- tra produzione di beni e produzione di servizi la relazione è spesso cumulativa e non alternativa, come ad esempio in tutti quei casi in cui il produttore provvede alla manutenzione ed alla riparazione dei beni ceduti al cliente.

⁽⁴²⁾ In tale prospettiva, ci si può interrogare e sia configurabile impresa in caso di attività meramente speculativa o di godimento. Tale argomento è affrontato nel successivo capitolo.

scienza economica e sopra descritte, ovverosia in sostanza la combinazione di fattori produttivi ed il rischio di impresa, con il correlato potere di gestire l'impresa, e gli ulteriori caratteri dell'attività d'impresa menzionati nella nozione civilistica.

Con riferimento agli elementi più propriamente “economici” della definizione di imprenditore e di impresa, ovverosia in sostanza la combinazione di fattori produttivi e il rischio, tali connotati economici rivestono una primaria importanza anche nella definizione *ex art.* 2082 c.c., anche se con significative differenze, legate per lo più al “peso” delle diverse componenti nelle due nozioni.

Innanzitutto, la combinazione dei fattori produttivi è indubbiamente un tratto comune delle nozioni economiche e civilistiche: anche ai fini civilistici (e fiscali) un imprenditore (generalmente, ma non sempre, come si vedrà *infra*) è tale in quanto combina, o – come menzionato nella disposizioni civilistica – “organizza” una serie di beni e servizi al fine di esercitare una determinata attività, e un'impresa è tale in quanto è un'attività economica organizzata ⁽⁴³⁾ ⁽⁴⁴⁾.

In questa prospettiva, l'attività di combinazione/organizzazione di fattori produttivi riveste un'importanza decisiva poiché ha primariamente la funzione di tracciare il confine tra le attività produttive “organizzate”, che assumono la qualifica di attività d'impresa, e quelle attività che, seppur volte alla produzione di beni o servizi, non sono attività d'impresa poiché non “organizzate” ⁽⁴⁵⁾. Difatti, come si vedrà meglio in seguito, è proprio l'organizzazione a fungere da

⁽⁴³⁾ Peraltro, il richiamo all'“organizzazione” è contenuto non solo nella definizione di cui all'articolo 2082, ma anche in altre disposizioni del codice civile e soprattutto nell'articolo 2555, che precisa il concetto di azienda (ma anche in altre norme quali l'articolo 1655, che fornisce la nozione di contratto di appalto). Con riferimento all'azienda, questa è infatti definita dall'articolo 2555 c.c. come «il complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa». L'importanza della componente dell'organizzazione è posta in rilievo anche da G. OPPO, *Impresa e imprenditore*, cit., 1, secondo cui sull'organizzazione fanno perno tutte le norme definitorie non meno che sul concetto di attività.

⁽⁴⁴⁾ Circa il rapporto tra la nozione civilistica di organizzazione e la nozione economica di combinazione di fattori produttivi, appare opportuno sottolineare la coincidenza tra le due nozioni nell'ambito dell'articolo 2082 del codice civile, atteso che “organizzazione”, in questa prospettiva, ha il significato di «scelta, raccolta, utilizzazione combinata di una pluralità di mezzi (cfr. art. 1655 c.c.) o strumenti o “fattori” di produzione» (G. OPPO, *Impresa e imprenditore*, cit., 6)

⁽⁴⁵⁾ Così F. GALGANO, *Imprenditore*, cit., 2 e gli Autori ivi richiamati. Rileva inoltre G. OPPO, *Impresa e imprenditore*, cit., 2 che «l'importanza della caratteristica dell'organizzazione risulta inoltre anche se si considera che essa non è solamente un carattere dell'attività o del soggetto (come sono invece, ad esempio, l'economicità e la professionalità), bensì è una ulteriore componente dell'attività, strutturalmente e funzionalmente collegata a questa».

discriminante tra l'imprenditore ed altri soggetti quali il professionista ed il lavoratore autonomo.

E' significativo osservare, ai fini della presente trattazione, come il codice civile non definisca cosa sia l'"organizzazione": il richiamo operato dall'articolo 2082 al concetto economico di combinazione/organizzazione di fattori produttivi fa sì che la sussistenza o meno dell'organizzazione vada ricercata innanzitutto sulla base dei risultati raggiunti dalla scienza economica, soprattutto quando occorre accertare il *minimum* di organizzazione necessario a far assumere a un soggetto la qualifica di imprenditore, e ad un'attività la qualifica di attività d'impresa ⁽⁴⁶⁾. Ciò verrà esaminato dettagliatamente nei successivi paragrafi relativi all'accertamento della sussistenza o meno di imprenditore e di impresa, e in questa sede ci si limita a rilevare come ciò fornisca un'ulteriore conferma dello stretto rapporto tra le due definizioni.

Relativamente alla componente economica del rischio d'impresa, si noti come la definizione civilistica non faccia alcun riferimento a tale caratteristica, invero essenziale nella definizione della figura dell'imprenditore in ambito economico. Ciononostante, il fatto che l'articolo 2082 non menzioni espressamente il rischio di impresa non significa che tale caratteristica sia ivi irrilevante: infatti, la maggioranza della dottrina, come si descriverà *infra*, ritiene comunque che il rischio sia un elemento essenziale e necessario per integrare e qualificare la nozione legislativa di imprenditore e di impresa.

Occorre considerare che il rischio d'impresa può essere considerato sotto una duplice veste: quale rischio del processo produttivo, ovvero del rischio collegato all'alea della gestione, e quale complesso di obblighi e responsabilità al quale è soggetto l'imprenditore nell'esercizio della sua attività.

Da quanto appena esposto, appare piuttosto chiaro come il "rischio d'impresa" dal punto di vista economico sia innanzitutto il rischio derivante dalla gestione dell'impresa, ovverosia il primo delle due tipologie di rischio sopra descritte, anche qualificato come "rischio economico". Ebbene, anche se la dottrina considera rilevante il rischio nel qualificare la nozione legislativa di imprenditore, in realtà si concentra per lo più sul secondo dei rischi sopra

⁽⁴⁶⁾ In tal senso V. BUONOCORE, *Imprenditore (dir. priv.)*, cit., 516.

menzionati, ovverosia al complesso di obblighi e di responsabilità collegate all'esercizio dell'attività. Ciò si spiega bene se si considera che dal punto di vista giuridico la questione non è (tanto) quella di identificare il soggetto che sopporta l'alea della gestione, bensì colui (l'imprenditore) nel nome del quale l'impresa viene condotta, e che costituisce quindi il centro di imputazione dei rapporti giuridici e degli atti relativi all'impresa stessa⁽⁴⁷⁾.

Ciò non significa tuttavia che il rischio economico sia irrilevante nella nozione giuridica di imprenditore e di impresa: occorre pur sempre ricordare che la nozione giuridica di imprenditore e d'impresa è «*il derivato puntuale dei connotati economici*» di tali concetti⁽⁴⁸⁾. In ragione di ciò, quindi, anche il rischio economico deve essere ritenuto parte qualificante della nozione giuridica di imprenditore e di impresa, poiché esso è indubbiamente una caratteristica dell'attività posta in essere dall'imprenditore, e si è già descritto come sia la natura dell'attività d'impresa (e quindi di un'attività che, tra le altre caratteristiche, ha il rischio economico come componente) a qualificare l'imprenditore e non viceversa⁽⁴⁹⁾. In tale prospettiva, il rischio economico sarebbe da ritenersi un carattere dell'attività, forse da ricomprendersi nell'alveo dell'economicità.

Oltre ai due caratteri appena esaminati, si è già avuto modo di affermare che, rispetto alla nozione economica, la definizione contenuta nell'articolo 2082 individua due requisiti non direttamente evincibili dal concetto economico di imprenditore e di attività d'impresa: l'economicità e la professionalità⁽⁵⁰⁾. L'attività d'impresa deve infatti essere, secondo la definizione codicistica, “economica” e “professionale”.

Riguardo al requisito dell'economicità, occorre innanzitutto premettere che esso non è identificabile con lo scopo di lucro: quest'ultimo si identifica infatti il *fine* di ritrarre un guadagno, mentre l'economicità è un *metodo* di porre in essere

⁽⁴⁷⁾ Così V. BUONOCORE, *Imprenditore (dir. priv.)*, cit., 523.

⁽⁴⁸⁾ V. BUONOCORE, *Imprenditore (dir. priv.)*, cit., 523 e gli Autori ivi citati.

⁽⁴⁹⁾ In tal senso anche V. BUONOCORE, *Imprenditore (dir. priv.)*, cit., 516.

⁽⁵⁰⁾ Sembra infatti chiaro che tali due elementi, pur non essendo direttamente menzionati nella definizione di imprenditore e di impresa dal punto di vista economico, non siano in realtà innovativi rispetto ad essa.

l'attività, ovvero sia, in altri termini, un criterio di produzione ⁽⁵¹⁾. Per aversi impresa non è infatti indispensabile l'astratta idoneità a procurare un lucro (definito, questo, come eccedenza delle entrate rispetto ai costi di produzione) ma è sufficiente l'idoneità a coprire i costi di produzione, *id est* a ritrarre (almeno in via tendenziale) una remunerazione per i fattori produttivi impiegati ⁽⁵²⁾. E' chiaro quindi che l'economicità non deve essere valutata in base al risultato ottenuto *ex post*, ma alla modalità di esercizio dell'attività ⁽⁵³⁾; per cui sarà sufficiente esaminare se l'attività sia di per sé stessa idonea a remunerare i fattori di produzione, oppure, all'opposto, se il prezzo dei beni o servizi ceduti sia manifestamente insufficiente a remunerare i fattori produttivi, cioè tale da far apparire a priori esclusa la possibilità di coprire i costi ⁽⁵⁴⁾.

Tale caratteristica si può forse meglio comprendere nella prospettiva dell'economia aziendale, ove l'economicità è una *condizione di funzionamento dell'azienda*, ed è definita sulla base di due connotati: la durabilità, ovvero sia l'attitudine di un istituto (in questo caso l'impresa) a durare nel tempo, e l'autonomia, cioè la capacità di un istituto di durare nel tempo senza che si manifesti un sistematico ricorso a interventi di sostegno o copertura delle perdite da parte di altre economie ⁽⁵⁵⁾.

Altro requisito previsto dalla norma in esame è quello della professionalità. Tale caratteristica implica, in sostanza, stabilità e durezza dell'attività, ed è contrapposta all'occasionalità. Professionalità non significa tuttavia esclusività o prevalenza rispetto alle altre attività esercitate dal soggetto, né continuità in senso

⁽⁵¹⁾ Circa la rilevanza dello scopo di lucro nell'accertamento della sussistenza di un'attività d'impresa, si rimanda al successivo capitolo.

⁽⁵²⁾ Così F. GALGANO, *Imprenditore*, cit., 10, che osserva come tale criterio sia direttamente evincibile dalla disciplina degli enti pubblici economici e dalle leggi di imprese pubbliche allorché prescrivono l'esercizio della produzione di beni e servizi secondo criteri di economicità. Si veda a tal fine la legislazione e la dottrina ivi citata.

⁽⁵³⁾ Bene rileva a tal fine P. SPADA (*Impresa*, cit., 51) che l'economicità si risolve in sostanza «nella (stimata) remunerazione dei fattori della produzione [...]. Naturalmente [...] si tratta di una *stima* che i fatti possono smentire: richiedere l'economicità dell'attività non equivale a richiedere che il capitale d'impianto *risulti* concretamente riprodotto; significa bensì escluderne la *programmatica* erogazione (ovvero – il che è lo stesso – escludere che l'integrità di esso dipenda, sempre programmaticamente, da nuovi apporti di chi assume l'iniziativa).»

⁽⁵⁴⁾ E' il caso, ad esempio, degli enti pubblici non economici, in cui l'attività produttiva non si alimenta con i ricavi derivanti dalla produzione di beni o servizi (i quali sono ceduti gratuitamente, o ad un prezzo che si suol definire "politico" o "sociale") bensì con contributi da parte dello Stato o di altri enti pubblici o l'esazione di contributi obbligatori.

⁽⁵⁵⁾ G. AIROLDI, G. BRUNETTI, V. CODA, *Economia aziendale*, Bologna, 1994, 174-175.

materiale (si ha infatti impresa anche quando l'attività è stagionale). Di per sé, quindi, il requisito della professionalità ha un significato per certi aspetti incontrovertibile, e non vi è il problema di definire concettualmente tale elemento; più arduo è invece l'accertamento concreto di tale requisito, come si vedrà nel successivo capitolo ⁽⁵⁶⁾.

La definizione di cui all'articolo 2082 c.c. non esaurisce le disposizioni che riguardano l'imprenditore ed impresa. Nell'ambito della nozione di imprenditore formulata dall'articolo 2082 c.c., il legislatore distingue due specie di imprenditore: l'imprenditore agricolo, definito dall'articolo 2135 c.c., e l'imprenditore commerciale, definito dall'articolo 2195.

In particolare modo, l'articolo 2195 individua cinque categorie di attività che definisce come "attività commerciali" ⁽⁵⁷⁾:

- 1) l'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- 2) l'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- 3) l'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- 4) l'attività bancaria e assicurativa;
- 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

Innanzitutto, sembra significativo rilevare che il fatto che siano definite positivamente sia le attività agricole, sia le attività commerciali (contrariamente alla tecnica legislativa impiegata in altri ambiti, ad esempio allorché si definiscono "beni mobili" tutti i beni diversi dai beni immobili definiti nell'articolo 812 c.c.) ha comportato numerose difficoltà tra gli interpreti nel collocare nell'una o nell'altra categoria di imprenditore determinate attività che non rientravano nella definizione legislativa di impresa agricola, né in quella di impresa commerciale ⁽⁵⁸⁾.

⁽⁵⁶⁾ Cfr. G. OPPO, *Impresa e imprenditore*, cit., 6

⁽⁵⁷⁾ In realtà, come rileva A. FANTOZZI (*Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 53), il legislatore segue un sistema piuttosto contorto nella stesura della norma: prima elenca le attività soggette a registrazione, dopodiché precisa che tali attività e gli imprenditori che le esercitano devono reputarsi commerciali.

⁽⁵⁸⁾ F. GALGANO, *Imprenditore commerciale*, in *Digesto disc. priv., sezione commerciale*, vol. VII, Torino, 1992, 16.

Tale difficoltà interpretativa ha dato luogo sostanzialmente a due diversi orientamenti in merito a se le *species* di imprenditore agricolo e di imprenditore commerciale esauriscano del tutto il *genus* “imprenditore”. Ciò ha provocato un lungo dibattito in dottrina circa il rapporto tra articolo 2195 e 2082 c.c., i cui esiti sono sostanzialmente riassumibili come segue.

Secondo la prevalente dottrina, l'articolo 2195 avrebbe un'importanza secondaria rispetto all'articolo 2082, in quanto integra ma non sostituisce quest'ultimo: l'ambito delle attività commerciali sarebbe in realtà da individuare semplicemente nelle attività “non agricole”, per cui in realtà sarebbero imprese commerciali tutte quelle imprese che non sono agricole, e l'ambito dell'impresa commerciale verrebbe sostanzialmente ottenuto “per differenza”, ovvero sottraendo alla nozione di impresa ex articolo 2082 c.c. la definizione di impresa agricola ex art. 2135 c.c. ⁽⁵⁹⁾. Sulla base di ciò, quindi, le due *species* di impresa (commerciale e agricola) esaurirebbero di fatto il genere dell'impresa, per cui vi sarebbe scarso spazio per una terza specie di impresa configurabile come “impresa civile”, potendosi riscontrare l'ipotesi di imprenditore non rientrante nelle due categorie solo nel caso in cui enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, fondazioni) esercitino una accessoria attività commerciale ⁽⁶⁰⁾.

Al contrario, secondo un altro orientamento, minoritario e più aderente al dato testuale, non tutte le attività d'impresa diverse da quelle agricole ricadrebbero nell'elencazione di cui all'articolo 2195, e pertanto sarebbe configurabile appunto la categoria delle imprese civili nelle quali confluirebbero, in particolare, le attività di produzione di beni o servizi non “industriali”, le attività di scambio di beni non “intermediarie”, le attività ausiliarie di attività non commerciali ⁽⁶¹⁾. In tale prospettiva, l'elencazione dell'articolo 2195 darebbe una definizione positiva dell'imprenditore commerciale, e quindi a questo si dovrebbe attribuire una prevalente efficacia definitoria rispetto all'articolo 2082.

⁽⁵⁹⁾ Cfr. G. ZIZZO, *I redditi d'impresa*, cit., 214; A. NIGRO, *Le imprese commerciali e le altre imprese soggette a registrazione*, in *Trattato di diritto privato diretto da P. Rescigno*, vol. 15, tomo II, Torino, 1986, 1254 ss.; A. GENOVESE, *La nozione giuridica di imprenditore*, Padova, 1990, 70 ss.

⁽⁶⁰⁾ F. GALGANO, *Imprenditore commerciale*, cit., 16.

⁽⁶¹⁾ cfr. G. OPPO, *Impresa e imprenditore*, cit., 13-14 e G. ZIZZO, *I redditi d'impresa*, cit., 215, che ne riporta le posizioni e le problematiche derivanti da tale orientamento

Riguardo alle attività sopra elencate, pur non volendo effettuare un esame eccessivamente dettagliato di ciascuno punto (anche in ragione del fatto che sarà primario intento del capitolo che segue l'indicazione circa l'accertamento della commercialità di una determinata attività o di un ente) si ritiene opportuno ai fini della presente trattazione una sintetica disamina dei punti sub 1 e 2 dell'elenco di cui sopra ⁽⁶²⁾.

Il punto sub 1 è particolarmente rilevante perché da un lato riprende la definizione generale di imprenditore *ex art. 2082 c.c.*, menzionando la produzione di beni o servizi, e dall'altro lato aggiunge il connotato dell'"industrialità". Da ciò si evince quindi che nel codice civile l'attività industriale, al contrario di quello che accade non solo nelle scienze economiche, ma anche nel linguaggio comune, non è contrapposta all'attività commerciale, bensì è parte di quest'ultima ⁽⁶³⁾. In particolare, per attività industriale si intende non solo l'attività connotata per l'utilizzo delle materie prime, la trasformazione delle stesse in prodotti finiti e la vendita degli stessi sul mercato, ovverosia di fatto quello che comunemente viene definito il settore secondario nelle scienze economiche, ma anche le attività produttive di servizi nonché le attività che in economia rientrano nel settore primario ad eccezione delle attività agricole, quali l'industria estrattiva ⁽⁶⁴⁾. Più in generale, secondo autorevole dottrina, poiché non tutte le attività sopra descritte possono essere ricondotte ad un uso, per così dire, tecnico-economico del termine "industriale" (e soprattutto le attività produttive di servizi – si pensi a tal fine alle attività di casa di cura, alle attività alberghiere etc., che costituiscono certamente impresa commerciale ma che non possono in alcun modo, è di tutta evidenza, essere definite industriali in senso tecnico) l'aggettivo "industriale" sarebbe da intendersi in questa sede come sinonimo di "non agricolo", ovverosia

⁽⁶²⁾ In particolare, concentrare l'analisi su tali due punti si giustifica con il fatto che essi sono invero i punti determinanti dell'elenco sopra riportato, essendo gli altri punti di fatto solo specificazioni dei primi due dovuti alla rilevanza settoriale dei rispettivi ambiti (i.e., trasporto, attività bancaria e assicurativa. In tal senso si veda V. BUONOCORE, *Imprenditore (dir. priv.)*, cit., 538.

⁽⁶³⁾ F. GALGANO, *Imprenditore commerciale*, cit. 18

⁽⁶⁴⁾ F. GALGANO, *Imprenditore commerciale*, cit., 18

sarebbe stato inserito dal legislatore nell'articolo 2195 c.c. al fine di tener fuori dalla nozione di impresa commerciale l'impresa agricola ⁽⁶⁵⁾.

Anche il punto sub 2 è, come si è accennato *retro*, particolarmente rilevante, in quanto individua l'attività commerciale propriamente detta, ovverosia quella di intermediazione nella circolazione dei beni, finalizzata all'acquisto ed alla successiva rivendita di beni senza apprezzabili trasformazioni sostanziali degli stessi. Tale attività ripropone in parte la caratteristica dello "scambio di beni" contenuta nell'articolo 2082 c.c., ma aggiunge l'elemento dell'intermediazione, assente nella definizione generale di imprenditore, il che sottende quindi che l'attività di vendita di beni di cui al punto 2 dell'elenco in esame deve essere proceduta dall'acquisto (e non dalla produzione) degli stessi ⁽⁶⁶⁾.

Un'ulteriore considerazione relativa alle attività *ex art.* 2195, che come già accennato sarà meglio sviluppata nel successivo capitolo, riguarda le attività ausiliare di cui al punto sub 5 dell'elenco sopra riportato. In realtà anche tale punto (come per le attività di trasporto, bancaria e assicurativa) è una specificazione delle attività sub 1 e 2, in quanto è pacifico che anche le attività caratterizzate dal fatto di essere esercitate a vantaggio di altri imprenditori diano luogo, al verificarsi delle circostanze indicate dalle norme civilistiche, ad imprese commerciali, e in tale prospettiva il punto sub 5 avrebbe solo la funzione di precisare che il fatto di svolgere un'attività ausiliaria di un imprenditore non impedisce che chi svolge detta attività assuma egli stesso la qualifica di imprenditore commerciale ⁽⁶⁷⁾.

Dalla breve analisi sopra effettuata, può sembrare che ormai siano stati superati tutti i problemi relativi alla qualificazione delle attività commerciali e che non vi sia più incertezza circa l'ambito delle categorie elencate dall'articolo 2195 c.c.; in realtà permane in tale contesto una significativa incertezza relativamente a taluni tipi di attività, e tale problematica non potrà che ripercuotersi, come si vedrà meglio in seguito, sulle disposizioni tributarie che rinviano alla norma civilistica, favorendone letture interpretative alquanto diverse.

⁽⁶⁵⁾ In tal senso F. GALGANO, *Imprenditore commerciale*, cit., 18, nonché la dottrina (in specie il Minervini) citata in V. BUONOCORE, *Imprenditore (dir. priv.)*, cit., 538.

⁽⁶⁶⁾ F. GALGANO, *Imprenditore commerciale*, cit., 20.

⁽⁶⁷⁾ F. GALGANO, *Imprenditore commerciale*, cit., 22.

5. Dalla definizione civilistica al diritto tributario: l'impresa come nozione tributaria più ampia, ma non autonoma, rispetto alla definizione civilistica.

Nei precedenti paragrafi si è avuto modo di osservare che il sistema di diritto privato fornisce la definizione di imprenditore, in quanto, essendo soggetto centrale nel sistema economico, viene ritenuto centrale anche dal punto di vista legislativo; ciò, è bene ricordarlo, anche se in realtà l'articolo 2082 del codice civile, seppur formalmente incentrato sull'imprenditore, definisca innanzitutto l'impresa, e solo in un momento logicamente successivo l'imprenditore.

Parzialmente diversa è la prospettiva del sistema di diritto tributario. L'ordinamento tributario, infatti, assume come riferimento primario i dati della materia civilistica, ma integra tali dati con le esigenze proprie della materia impositiva⁽⁶⁸⁾; pertanto, se l'ordinamento tributario si richiama senza dubbio alle disposizioni del codice civile, tale richiamo non è un semplice rinvio alle disposizioni codicistiche, bensì è denso di enunciazioni che sono diretta conseguenza della "particolarità" del diritto tributario rispetto ad altre discipline⁽⁶⁹⁾.

Ciò non significa chiaramente che il "particolarismo" del diritto tributario, che si manifesta anche nella nozione di impresa, renda inutili o superflue a tal fine le analisi condotte in ambito civilistico-commercialistico: anzi, come si vedrà meglio in seguito il legislatore fiscale assume proprio il dato civilistico quale base di partenza, e tuttavia se ne discosta non tanto per una diversità di valutazioni (cioè, ritenere "impresa" dal punto di vista tributario ciò che non lo è in ambito civilistico), quanto piuttosto per una diversità di prospettiva: l'elemento centrale per il legislatore tributario non è infatti definire un soggetto (l'imprenditore, come definito *ex art.* 2082), ma l'oggetto della tassazione, ovvero il reddito nel sistema delle imposte dirette e gli scambi di beni e servizi nell'esercizio d'impresa nell'imposta sul valore aggiunto⁽⁷⁰⁾.

⁽⁶⁸⁾ M. POLANO, *Impresa nel diritto tributario*, cit., 187

⁽⁶⁹⁾ M. POLANO, *Impresa nel diritto tributario*, cit., 185

⁽⁷⁰⁾ M. POLANO, *Impresa nel diritto tributario*, cit., 187

In altri termini, le differenze tra le nozioni civilistica e tributaria dipendono in massima parte dai diversi fini del legislatore tributario rispetto a quello civilistico: il secondo si occupa prevalentemente dei rapporti tra i soggetti di diritto, e di conseguenza il diritto dell'impresa considera soprattutto gli aspetti soggettivi dell'imprenditore e degli altri soggetti coinvolti nell'attività d'impresa, mentre il primo:

- nell'ambito dell'imposizione diretta, si interessa all'impresa soprattutto dal punto di vista oggettivo, cercando di individuare quali fattispecie economiche siano espressione di una specifica capacità contributiva ⁽⁷¹⁾;
- nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, mira ad individuare a quali fattispecie debba essere applicato il tributo, con i connessi adempimenti e obblighi di natura formale e sostanziale.

Alla luce di quanto appena descritto, si può affermare, come già accennato *retro*, che anche nel diritto tributario, come nel diritto civile, l'impresa rileva quale fattispecie, alla cui ricorrenza si producono effetti sia formali, sia sostanziali ⁽⁷²⁾.

In tale prospettiva, è chiaro che, come si è esaminato all'inizio del presente capitolo, il concetto di impresa nel diritto tributario rileva essenzialmente in due ambiti: le imposte sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto. Per cui, delineato il ruolo e l'importanza che l'imprenditore e – soprattutto - l'impresa hanno nell'ordinamento tributario, occorre ora esaminare le nozioni contenute nell'imposizione sui redditi e sul valore aggiunto, innanzitutto per esaminare se ed in quale misura esse si discostino dalla corrispondente nozione civilistica.

⁽⁷¹⁾ G. TINELLI, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, 499.

⁽⁷²⁾ V. FICARI, *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, cit., 812 e l'ivi citato OPPO, *L'impresa come fattispecie*, cit., 240 ss.

6. Segue. L'ampliamento della definizione civilistica quale risultato dell'influenza del sistema tributario *ante* riforma

In primo luogo, è necessario considerare che l'attuale definizione d'impresa nell'ordinamento tributario (comune, in via generale, sia alle imposte sui redditi che all'imposta sul valore aggiunto, come si vedrà meglio in seguito), ed in specie l'ampliamento di tali concetti rispetto ai loro omologhi del codice civile, è il risultato principalmente di due circostanze: le esperienze legislative *ante* riforma degli anni 1971-73, e l'introduzione in ambito comunitario dell'imposta sul valore aggiunto con la Sesta direttiva.

Con riferimento alla riforma degli anni 1971-73, è significativo considerare che anteriormente alla stessa la nozione di impresa serviva a stabilire il tipo di imposta (reale) applicabile ovvero la diversa aliquota di prelievo, e pertanto sia le norme, sia la dottrina e la giurisprudenza che a tali norme si riferiva avevano riguardo a nozioni di imprenditore e di impresa a ciò strumentali e rispetto alle quali il riferimento alle corrispondenti nozioni civilistiche finiva per essere piuttosto irrilevante ⁽⁷³⁾. L'importanza di tali concetti è andata accrescendosi nel tempo, ed in specie successivamente alla riforma tributaria sopra citata, poiché con tale riforma si è passati da un sistema tributario organizzato su imposte reali e cedolari ad uno basato su imposte personali sul reddito complessivo delle persone fisiche e giuridiche, e di conseguenza è divenuta di importanza primaria la necessità di distinguere tra diversi tipi di reddito ⁽⁷⁴⁾.

Occorre infatti sottolineare che la formulazione della vigente norma è stata condizionata dall'esigenza di ricomprendere nell'imposta sul reddito delle persone fisiche tutta l'area impositiva già soggetta ad imposta di ricchezza mobile *ante* riforma del 1971-73, laddove quest'ultima assoggettava ad imposizione sia i redditi delle imprese commerciali che quelli derivanti dall'esercizio di mere attività commerciali che fossero il risultato della combinazione di capitale e lavoro

⁽⁷³⁾ A. FANTOZZI, *Impresa e imprenditore, II) Diritto tributario*, cit., 1.

⁽⁷⁴⁾ Cfr. A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 5, il quale osserva anche (nota 8) come l'elencazione delle diverse categorie reddituali che compongono la base imponibile sia in verità comune a tutti gli ordinamenti il cui sistema tributario è basato su un'imposta personale sul reddito complessivo

(⁷⁵). In questa prospettiva, la nozione di impresa commerciale ai fini delle imposte dirette (allora improntate ad un'imposizione di carattere reale, e non personale) serviva a discriminare tra reddito agrario e reddito commerciale ai fini dell'applicazione dell'imposta (sul reddito agrario nel primo caso, e sulla ricchezza mobile nel secondo caso), nonché all'interno della stessa imposta di ricchezza mobile per discriminare tra diverse tipologie di reddito (⁷⁶). E' chiaro quindi che un sistema tributario improntato su una tassazione diretta su base reale, quale appunto quello *ante* riforma, non si concentrasse tanto sul soggetto passivo, quanto sull'oggetto della tassazione, ovverosia il reddito, e per discriminare in merito a quale imposta applicare faceva quindi logico riferimento non al *soggetto* produttore del reddito, bensì all'*attività* da cui tale reddito trae origine e si distacca (⁷⁷). Del resto, come rilevato da autorevole dottrina, «*la nozione part[e] da una considerazione empirica, ma realistica che informa la legislazione tributaria, preoccupata di colpire a carico di persone fisiche o giuridiche, qualsiasi reddito, qualunque ne sia la fonte*» (⁷⁸).

7. La nozione di impresa nella disciplina comunitaria in materia di Iva e la sua influenza nell'elaborazione della nozione di impresa propria dell'ordinamento tributario nazionale

Nell'elaborazione dell'attuale nozione d'impresa ha influito notevolmente, come già menzionato, non solo l'esperienza storica ante riforma del 1971-73, ma anche la disciplina comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto (⁷⁹).

L'attuale formulazione dell'articolo 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 (sulla base del quale è stata modellata anche la nozione di impresa ai fini delle imposte sui redditi) trae infatti origine innanzitutto dalla seconda direttiva CEE dell'11 aprile

(⁷⁵) Cfr. A. FANTOZZI, *Impresa e imprenditore*, II) *Diritto tributario*, cit., 3.

(⁷⁶) A. FANTOZZI, *Impresa e imprenditore*, II) *Diritto tributario*, cit., 3.

(⁷⁷) Si veda al riguardo A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 737-739.

(⁷⁸) G.A. MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Rivista Di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1974, V, 413.

(⁷⁹) In particolare, l'introduzione dell'IVA è avvenuta con la prima e la seconda direttiva dell'11 aprile 1967, le quali sono state peraltro ampiamente recepite dalla legge delega per la riforma tributaria del 1971.

1967, secondo la quale soggetto passivo del tributo è «*chiunque compia, in modo indipendente ed abituale, con o senza scopo di lucro, atti relativi all'attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi*»⁽⁸⁰⁾. Se quindi in ambito IVA l'esercizio di imprese è sempre stato determinante, per le ragioni già espresse in precedenza, occorre però notare come tale rilevanza sia parzialmente mutata nel corso del tempo.

La formulazione dell'articolo 4 ha infatti subito nel tempo rilevanti modifiche: nella previgente formulazione si faceva riferimento innanzitutto alla figura dell'imprenditore ed all'organizzazione (dato che secondo l'originario articolo 4 «*si considerano effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni relativi all'impresa e le prestazioni di servizi rientranti nell'attività propria dell'impresa fatte da imprenditori [...]*»), ma con i D.P.R. 29 gennaio 1979 n. 24 e 31 marzo 1979 n. 94, i quali hanno adeguato la disciplina IVA nazionale alla Sesta direttiva comunitaria e hanno modificato nella formulazione attuale l'articolo 4, si è eliminato ogni riferimento alla nozione di imprenditore ed all'organizzazione, per concentrarsi invece esclusivamente sul tipo di attività esercitata (come peraltro avviene nelle imposte sui redditi)⁽⁸¹⁾. Del resto, come osservato in dottrina, la disciplina in materia di imposta sul valore aggiunto, entrata in vigore un anno prima rispetto a quella dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, è stata per quest'ultima un punto di riferimento sulla base del quale individuare soluzioni comuni per le due imposte, pur nella diversità delle rispettive caratteristiche strutturali e funzionali delle due imposte⁽⁸²⁾. Ciò spiega anche bene perché, nonostante la diversità dei presupposti e delle caratteristiche, vi sia una tendenziale omogeneità nella definizione di "impresa" nelle imposte sui redditi e nell'IVA, o quantomeno come i punti di contatto tra le due nozioni superino decisamente i punti di distacco (i quali, come si vedrà meglio nel prosieguo, sono rappresentati sostanzialmente dalle attività agricole e da alcune norme speciali relative a determinate attività).

⁽⁸⁰⁾ Osserva A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 26, che l'allegato A alla medesima direttiva precisa che tali concetti sono da intendersi in senso ampio, comprendendo l'insieme delle attività economiche, incluse le attività estrattive, le attività agricole e le libere professioni.

⁽⁸¹⁾ Cfr. A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 38-39

⁽⁸²⁾ M. BEGHIN, *L'esercizio di impresa nell'Iva*, cit., 798

Occorre tuttavia notare che tra la definizione comunitaria di attività economica ed il recepimento di tale nozione nel concetto di esercizio di imprese commerciali vi sono differenze invero così significative da far sorgere, secondo alcuni Autori, non poche perplessità rispetto alla corretta attuazione nell'ordinamento nazionale ⁽⁸³⁾.

Infatti, le direttive in materia di Iva (oltre a non distinguere tra esercizio di imprese e di arti e professioni) non fanno riferimento ai soggetti per determinare i soggetti passivi, né ricorrono a presunzioni assolute circa la commercialità dell'attività posta in essere: l'articolo 9, paragrafo 1 della direttiva 2006/112/CE di rifusione della sesta direttiva comunitaria (ex art. 4) individua come soggetto passivo «*chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività*». La definizione comunitaria non fa nemmeno alcun riferimento allo scopo o alle finalità perseguite, oppure ai risultati di detta attività, e sembra prescindere del tutto anche dall'elemento dell'organizzazione ⁽⁸⁴⁾.

Proprio il termine “chiunque” fa quindi intendere che anche in tal caso non vi sia in realtà un riferimento soggettivo, bensì l'esclusivo riferimento all'attività esercitata, che deve essere “economica” e “indipendente”. In tale prospettiva, sono soggetti passivi Iva secondo la legislazione comunitaria tutti coloro che svolgono un'attività economica in modo indipendente, valutando dal punto di vista oggettivo il tipo di attività svolta. Riguardo al tipo di attività, la disciplina comunitaria non giunge ad effettuare un elenco simile a quello previsto dall'articolo 2195: l'attuale articolo 9 non effettua una elencazione analitica e con valenza di presunzione ma enuncia comunque cosa si debba intendere per attività economica, specificando che è tale, oltre all'attività delle libere professioni e assimilate, «*attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole*». Al riguardo, occorre specificare che secondo la giurisprudenza comunitaria la sfera di applicazione dell'Iva è

⁽⁸³⁾ F. AMATUCCI, *Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, cit., 785. L'Autore afferma ciò essenzialmente in quanto nell'ordinamento tributario italiano vi è un elenco tassativo delle attività in ogni caso commerciali, nonché una presunzione assoluta di commercialità per le attività poste in essere dalle società commerciali.

⁽⁸⁴⁾ F. AMATUCCI, *Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, cit., 785.

molto ampia e comprende tutte le fasi produttive, distributive e della prestazione di servizi ⁽⁸⁵⁾.

L'ambito delle attività economiche è ampliato ulteriormente (e, come si vedrà nel successivo capitolo, in misura notevole rispetto alla nozione tributaria interna di impresa) dalla successiva disposizione dell'art. 9, par. 1 sopra citato, secondo cui «*si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità*». Tale disposizione non ha invero avuto una influenza diretta sulla nozione di impresa recepita dal legislatore nazionale; tuttavia, come si vedrà meglio in seguito, sono notevoli le conseguenze della norma sopra citata sull'accertamento della sussistenza dell'esercizio di impresa per talune attività, quali la locazione e la detenzione delle partecipazioni, per cui si rinvia al successivo capitolo per un esame più approfondito della disposizione in parola.

8. L'ampliamento della nozione civilistica di impresa nell'ordinamento tributario: il requisito dell'organizzazione e il rinvio alle attività oggettivamente commerciali ex art. 2195 c.c.

Si è avuto modo di esaminare come la definizione di impresa commerciale nell'ordinamento tributario consista di fatto in un ampliamento di quella civilistica, dovuto sia a cause di carattere storico, sia alla disciplina comunitaria.

Ebbene, in questa prospettiva ben si comprende come mai nessuna disposizione nel sistema di diritto tributario fornisce una definizione di imprenditore o rinvia espressamente all'articolo 2082 del codice civile; al contrario, si definisce l'attività d'impresa sia in materia di imposte sui redditi (articolo 55 del Tuir) sia in materia di Iva (articolo 4 del D.P.R. 633), e viene richiamato non l'articolo 2082 del codice civile, il quale, come si è descritto sopra, definisce il concetto di imprenditore, bensì l'articolo 2195, il quale definisce quali attività debbano essere considerate attività d'impresa (commerciale, nonché agricola nell'articolo 2135).

⁽⁸⁵⁾ Si vedano soprattutto le sentenze 26 marzo 1987 (causa C-235/85), 15 giugno 1989 (C-348-87) e 4 dicembre 1990 (C-.186-89).

Si consideri innanzitutto l'articolo 55 del Tuir, che fornisce una definizione di reddito d'impresa (commerciale) ⁽⁸⁶⁾. La fattispecie a cui fa riferimento tale articolo è certamente autonoma, ma non eccezionale rispetto al diritto civile ⁽⁸⁷⁾: in essa si menzionano – seppur a diverso titolo - anzitutto due delle caratteristiche centrali enunciate nell'articolo 2082, ovverosia la professionalità e l'organizzazione in forma d'impresa. Pertanto, anche se l'articolo 55 richiama espressamente il solo articolo 2195 c.c., è fuor di dubbio il richiamo, seppur non espresso, ma sostanziale, al disposto dell'articolo 2082.

Il richiamo implicito della norma tributaria all'articolo 2082 c.c. - confermato peraltro espressamente anche dalla dottrina ⁽⁸⁸⁾ - non è privo di conseguenze, anzi diviene fondamentale, come si vedrà meglio in seguito, nell'affermare la rilevanza anche dell'elemento dell'economicità nonché nell'influenzare l'accertamento circa la sussistenza o meno di attività d'impresa, e si giustifica proprio con il carattere generale di detta norma: essendo l'articolo 2082 c.c. la norma di carattere generale che, nel sistema del Codice civile, individua le caratteristiche che deve avere qualsiasi imprenditore, tanto la fattispecie-impresa commerciale quanto la fattispecie-impresa agricola dovranno soddisfare (ai fini civilistici come ai fini fiscali) i requisiti previsti da detta norma ⁽⁸⁹⁾.

Appare quindi chiaro, in base a quanto sopra esposto che la nozione civilistica che deriva dal combinato disposto degli articolo 2082 e 2195 è presente nella nozione di esercizio di impresa commerciale, quale parte di una nozione più articolata volta a soddisfare esigenze tipicamente fiscali ⁽⁹⁰⁾.

Sin da un primo esame delle definizioni di impresa commerciale contenute nell'ordinamento tributario si evince bene non solo lo stretto collegamento con la corrispondente nozione del codice civile, ma anche le significative differenze tra le due, che le rendono *de facto* sostanzialmente autonome.

⁽⁸⁶⁾ L'articolo 55 del Tuir infatti considera un particolare tipo di impresa, l'impresa commerciale, e non anche l'impresa agricola, contrariamente all'imposta sul valore aggiunto. Per un approfondimento si rinvia al prosieguo della trattazione.

⁽⁸⁷⁾ V. FICARI, *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, cit., 818.

⁽⁸⁸⁾ Cfr. L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, cit., 159 e la dottrina ivi citata.

⁽⁸⁹⁾ In tal senso L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, cit., 159.

⁽⁹⁰⁾ Cfr. V. FICARI, *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, cit., 818, e la dottrina ivi citata.

L'autonomia della fattispecie fiscale rispetto a quella civilistica appare chiara innanzitutto se si nota che le definizioni fiscali non rinviano all'articolo 2082 c.c., ma all'articolo 2195; tale rinvio non è invero privo di conseguenze, poiché, come si vedrà meglio in seguito, da ciò consegue *inter alia* il fatto che si rende irrilevante l'organizzazione in forma d'impresa, elemento caratterizzante la fattispecie civilistica, in alcune circostanze.

Infatti, il primo comma dell'articolo 55 Tuir prevede che «*per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio [...] delle attività indicate nell'articolo 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'articolo 32 [ovverosia le attività di allevamento e di manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici]che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa*». Di analogo, se non identico tenore (salvo il rinvio alle attività agricole, di cui si dirà in seguito) è la formulazione di cui all'articolo 4 del D.P.R. 633 del 1972 in materia di IVA, che nella prima parte del primo comma dispone che «*per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali e agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa*».

Se le disposizioni tributarie non fanno riferimento espresso (ma implicito) all'articolo 2082 c.c., bensì all'articolo 2195 c.c. (che, si ricorda, non definisce l'imprenditore o l'impresa ma le attività d'impresa commerciale), è innanzitutto poiché dal punto di vista fiscale assume decisamente più rilevanza non la qualificazione di un soggetto quale imprenditore o meno, bensì la qualificazione di un'attività come d'impresa (commerciale) o meno⁽⁹¹⁾. E' in questa prospettiva che, come si vedrà meglio in seguito, dal punto di vista fiscale l'articolo 2195 ha anche la funzione di discriminare tra le attività considerate d'impresa a prescindere dall'accertamento della sussistenza del requisito organizzativo, ovverosia le attività espressamente elencate in detto articolo, e le attività che

⁽⁹¹⁾ Ciò chiaramente non significa che il profilo soggettivo sia del tutto irrilevante. Esso è invece determinante per quanto riguarda i soggetti che per loro natura sono considerati sempre titolari di reddito d'impresa.

vengono considerate d'impresa sebbene non espressamente elencate nella norma codicistica in ragione del fatto che esse sono organizzate in forma d'impresa ⁽⁹²⁾.

Proprio nella diversa importanza attribuita all'elencazione di cui all'articolo 2195 risiede una prima differenza tra la nozione civilistica di imprenditore commerciale e quella fiscale: infatti, la più recente dottrina civilistica è concorde nell'attribuire all'articolo 2195 un'importanza secondaria, in quanto, come descritto *retro*, secondo tali orientamenti l'ambito delle attività commerciali sarebbe in realtà da individuare semplicemente nelle attività "non agricole", per cui di fatto sarebbero imprese commerciali tutte quelle imprese che non sono agricole, e l'ambito dell'impresa commerciale verrebbe sostanzialmente ottenuto "per differenza", ovvero sottraendo alla nozione di impresa *ex* articolo 2082 c.c. la definizione di impresa agricola *ex* art. 2135 c.c.

E' chiaro quindi come nella più recente prospettiva civilistica l'elencazione contenuta nella disposizione civilistica in esame sia di importanza secondaria, e tuttavia non è così invece dal punto di vista tributario: in quest'ultimo ambito all'elencazione di cui *infra* è attribuita massima rilevanza, ai fini della necessità o meno di accertare la presenza di un'organizzazione in forma di impresa – per cui, a seconda o meno che si ritenga un'attività rientrare tra l'elencazione *ex* art. 2195 o meno, le conseguenze in ambito tributario possono essere invero molto diverse.

Difatti, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA l'organizzazione diviene irrilevante, o meglio, assume rilevanza sotto un duplice profilo: in negativo, per le attività *ex* art. 2195 c.c. e per le attività agricole (*extra* limiti per l'Irpef, o tutte per l'Iva) nel senso che non è necessaria l'organizzazione per essere considerate commerciali, ma anche in positivo: ai sensi del secondo comma, lettera a) dell'articolo 55 Tuir, sono considerati redditi di impresa «*i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.*», e ai sensi del primo comma dell'articolo 4 del DPR 633 sono considerati esercizio di imprese «*l'esercizio di*

⁽⁹²⁾ In tale prospettiva la dottrina (G. TINELLI, *Commentario*, cit., 500) rileva che «il richiamo alla disciplina civilistica presenta carattere recettizio, nel senso che la norma del codice civile viene recepita ai fini fiscali soltanto per indicare una serie di attività la cui commercialità non può essere posta in discussione ed il cui esercizio implica automaticamente la produzione di reddito d'impresa».

attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile».

Orbene, se ai fini civilistici non si ha impresa senza un minimo di organizzazione, dal punto di vista fiscale ciò non è sempre vero, bensì occorre distinguere sulla base dell'attività esercitata: se si esercita un'attività compresa nell'elenco di cui all'articolo 2195 c.c. si è infatti considerati imprenditori (commerciali) indipendentemente da qualsiasi indagine circa l'apparato organizzativo predisposto dal contribuente ⁽⁹³⁾. Solo se si esercita un'attività di prestazione di servizi non inclusa nel predetto elenco sarà necessario, anche ai fini fiscali, esaminare l'assetto organizzativo attraverso cui l'attività viene esercitata.

Qual è dunque la *ratio* di questa profonda differenza tra la nozione tributaria e quella civilistica?

Sulla base di quanto già esposto in merito alle influenze del regime *ante* Tuir e delle direttive Iva sull'attuale nozione di impresa, è agevole notare come anche in questo caso il legislatore tributario consideri prevalente, come nella disciplina vigente anteriormente all'entrata in vigore del Tuir, la natura dell'oggetto dell'attività rispetto ad altre caratteristiche, pure molto rilevanti, come la presenza di un'organizzazione per l'esercizio dell'attività. Ciò deriverebbe, come osservato in dottrina, dalla consapevolezza del legislatore circa la "compresenza di capitale e lavoro" nelle attività elencate nell'articolo 2195 c.c., e tale compresenza sarebbe tale da giustificare, ai fini della determinazione del reddito, di avere un reddito d'impresa qualora l'oggetto sia commerciale, anche nel caso in cui l'attività sia esercitata con un assetto prevalentemente personalistico ⁽⁹⁴⁾.

Tale approccio, che come anzi detto costituisce la somma delle esperienze anteriori alla riforma del 1973 e del 1986 nonché della disciplina comunitaria in materia di Iva, è invero oggetto di critica da una parte della dottrina, secondo cui l'irrelevanza dell'elemento dell'organizzazione contraddice una caratteristica

⁽⁹³⁾ G. TINELLI, *Commentario*, cit., 501. E' per tale ragione che, come si descriverà più avanti, ai fini tributari sono considerati imprenditori anche coloro che svolgono attività essenzialmente derivanti dal solo lavoro del titolare, quale ad esempio gli agenti e i rappresentanti di commercio, oppure l'artigiano e il piccolo commerciante.

⁽⁹⁴⁾ V. FICARI, *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, cit., 818, A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 4.

strutturale della tassazione e genera disfunzioni e problemi di dialogo con gli studiosi delle altre discipline giuridiche ed economico-sociali ⁽⁹⁵⁾. In altri termini, secondo tale dottrina «*il legislatore è certamente libero di adottare un concetto amplissimo di impresa, persino di chiamare “elefanti” anche le formiche, ma questo non servirebbe certo a far spuntare loro la proboscide*».

Certamente si tratta di critiche in via generale fondate, e tuttavia occorre osservare al riguardo come il fatto che l'attuale definizione di impresa “fiscale” non dia sufficiente rilievo al requisito organizzativo non rechi solo disfunzioni, ma anche una miglior adattabilità ad un contesto economico dove l'organizzazione dell'imprenditore è spesso difficile da accertare ⁽⁹⁶⁾. In altri termini, è vero che il fatto che «*il falegname, l'elettricista, il rigattiere, l'idraulico, il tassista e via enumerando sono tutti “imprenditori fiscali” [mentre] nel linguaggio economico giornalistico li si considera invece “lavoratori autonomi”, in quanto la loro attività si blocca immediatamente senza il loro lavoro*» ⁽⁹⁷⁾; tuttavia ciò può invero vedersi anche a contrario: si pensi ad esempio alla c.d. *new economy*, ove nelle fasi iniziali dell'attività (e sovente anche in quelle successive) l'organizzazione in forma d'impresa raramente si esprime oltre l'auto-organizzazione, e tuttavia la norma in esame consente - a nostro avviso correttamente - di assoggettare ad imposizione i relativi redditi come “redditi d'impresa”, laddove vi siano anche gli altri requisiti ⁽⁹⁸⁾ ⁽⁹⁹⁾.

⁽⁹⁵⁾ R. LUPI, *Diritto tributario*, Milano, 2009, 36.

⁽⁹⁶⁾ A tal fine sembra particolarmente significativa l'osservazione di M. BEGHIN (*L'esercizio di impresa nell'Iva*, cit., 800), secondo cui «si immagini quali problemi potrebbero manifestarsi laddove, ogniqualvolta ci si interrogasse sull'esistenza dell'organizzazione in forma d'impresa, questa dovesse essere declinata nell'esistenza di mezzi e persone, di sole persone, di soli mezzi, dell'auto-organizzazione e così via, secondo un numero imprecisato di combinazioni»; l'Autore ben rileva altresì in nota come «i problemi che possono generarsi a fronte di disposizioni dotate, come nel caso richiamato nel testo, di una certa “elasticità” sono sotto gli occhi di tutti. Mi limito a considerare, in questa sede, il caso dell'Irap, dove il concetto di “autonoma organizzazione” ha provocato un ingente contenzioso in punto di esistenza del presupposto applicativo del tributo.»

⁽⁹⁷⁾ R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008, 43.

⁽⁹⁸⁾ Ed anzi, in caso contrario si porrebbe forse qualche problema in termini di capacità contributiva e di uguaglianza nell'assoggettare ad imposizione in modo diverso i redditi derivanti, ad esempio, dalla vendita *on line* di libri (attività rispetto alla quale non è affatto detto che vi sia quella “compresenza di capitale e lavoro” postulata nell'articolo 2195 c.c.) rispetto alla vendita “fisica” dei libri presso una più “classica” libreria.

⁽⁹⁹⁾ Per cui si può osservare in tal caso come, se l'attuale impostazione può apparire *agée* in ragione del fatto che essa riprende le norme in vigore ante riforma del 1971-73 (che a loro volta riprendevano il codice di commercio), in realtà essa sia inaspettatamente “moderna” e adattabile al contesto economico contemporaneo.

Beninteso, ciò non significa che l'irrilevanza, in taluni casi, dell'elemento dell'organizzazione conduca sempre a risultati soddisfacenti dal punto di vista della "sistematicità" del diritto tributario rispetto ad altre discipline ed alla realtà economica e sociale; ciò che si intende in verità sostenere è che dal punto di vista "particolare" del diritto tributario, ed in specie dell'applicazione del regime dei redditi d'impresa e dell'IVA appare certamente preferibile non dover accertare il requisito dell'organizzazione rispetto al contrario, e ciò innanzitutto per una maggior certezza (sia per il contribuente a priori, sia per l'Amministrazione finanziaria a posteriori) del regime applicabile ad una determinata attività economica ⁽¹⁰⁰⁾ ⁽¹⁰¹⁾. Del resto, come rileva autorevole dottrina, proprio l'aver reciso il collegamento con il requisito dell'organizzazione *ex art. 2082*, almeno per le più importanti e diffuse forme di attività, ha costituito uno dei fattori (se non il fattore) che ad oggi consentono una individuazione relativamente agevole delle fattispecie riconducibili al reddito d'impresa ⁽¹⁰²⁾

Con riferimento inoltre alla portata dell'elencazione *ex art. 2195 c.c.*, dalla quale, si ribadisce, si desume se sia necessario o meno accertare la sussistenza del requisito dell'organizzazione in forma d'impresa, nonché ai confini dei due ambiti, vi sono invero diverse teorie.

⁽¹⁰⁰⁾ In tal senso V. FICARI, F. PAPARELLA, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche, D) Redditi di impresa*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., i quali rilevano (842 ss.) che l'organizzazione in forma di impresa è «il requisito che comporta le maggiori difficoltà sotto il profilo della verifica in concreto e in relazione al quale le concezioni della dottrina tributaria sono abbastanza diversificate anche per l'influenza esercitata dalle tesi elaborate dagli studiosi del diritto commerciale. [...] La scelta del legislatore tributario in tal senso si giustifica con le esigenze di certezza e di semplificazione cui si ispira il diritto tributario, le quali hanno reso inopportuno un mero rinvio alla nozione civilistica di imprenditore soprattutto alla luce delle divergenze dottrinali che caratterizzano tale definizione».

⁽¹⁰¹⁾ A dimostrazione di ciò si può notare agevolmente come del resto l'esperienza del sistema tributario delle norme che richiedono l'accertamento dell'organizzazione non è incoraggiante: quando le norme tributarie richiedono la presenza o l'assenza di un'organizzazione per applicare o meno una disciplina, spesso si instaura un'ampia incertezza circa i confini di ciò che si debba intendere come "organizzazione" - nonché dell'ascrivibilità di una "organizzazione" all'uno o all'altro soggetto - con un conseguente incremento del contenzioso (e l'esperienze dell'ILOR e dell'IRAP, come pure le numerose pronunce in tema di stabile organizzazione, sono certo indicative di quanto appena descritto).

⁽¹⁰²⁾ BERLIRI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Milano, 1977, 115 ss.; A. GIOVANNINI, *La nozione di imprenditore*, in F. TESAURO (a cura di), *Giurisprudenza Sistematica di Diritto Tributario, Imposta sul reddito delle persone fisiche*, vol. II., 420.

Una parte della dottrina ritiene che tale distinzione sarebbe da ricercarsi nella differenza che intercorre tra “produzione” e “prestazione” di servizi ⁽¹⁰³⁾. Secondo questa autorevole dottrina, vi sarebbe una differenza tra la produzione di servizi, la quale si caratterizzerebbe per l'impiego e la combinazione di diversi fattori produttivi e rientrerebbe nell'elencazione di cui all'art. 2195, n. 1, e la prestazione di servizi, ovverosia quelle attività connotate dall'impiego essenzialmente delle energie fisiche e intellettuali personali, che non rientrerebbero nell'elencazione *ex* 2195 e sarebbero attività d'impresa solo in presenza di una (etero)organizzazione ⁽¹⁰⁴⁾.

Tale differenziazione, in realtà, non convince appieno, e non solo perché non si riscontra in alcun elemento che il legislatore abbia inteso attribuire due diverse connotazioni alle espressioni di cui sopra ⁽¹⁰⁵⁾. Infatti, l'orientamento in esame appare basato su un equivoco di fondo, ovverosia che sia possibile distinguere tra “produzione di un servizio” e “prestazione di un servizio”.

Innanzitutto, è bene precisare, “prestazione” di un servizio non può che avere il significato di erogazione del servizio stesso. Proprio in ragione di ciò, vi è chi rileva correttamente come tra “produzione” e “prestazione” vi sia solo una differenza di prospettive, poiché dal punto di vista dell'agente il servizio sarebbe prodotto, e dal punto di vista del cliente sarebbe prestato ⁽¹⁰⁶⁾.

Ma occorre in primo luogo riferirsi all'ambito economico aziendale, al quale l'articolo 2195 si informa e dal quale provengono le espressioni sopra descritte. Infatti, nella dottrina economica è pacifica la tesi per cui la dissociazione tra le fasi di produzione e consumo è possibile soltanto nel caso in cui il risultato del processo produttivo (ovverosia il prodotto) sia un bene materiale, mentre ciò non è possibile per quanto riguarda l'erogazione dei servizi, ove momento della produzione e momento della prestazione del servizio, cioè dell'erogazione-consumo del servizio, coincidono necessariamente e richiedono il coinvolgimento

⁽¹⁰³⁾ In particolare, si veda al riguardo A. FANTOZZI, *Impresa e imprenditore*, cit., 3, e *Imprenditore e impresa nel diritto tributario*, V. FICARI, F. PAPARELLA, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., 845

⁽¹⁰⁴⁾ Infatti, come si vedrà in seguito, è fuor di dubbio che anche nelle attività di prestazione di servizi vi è un livello, seppur minimo, di organizzazione.

⁽¹⁰⁵⁾ In tal senso G. ZIZZO, *I redditi d'impresa*, cit., 214.

⁽¹⁰⁶⁾ P. SPADA, *Impresa*, cit., 51

del cliente ⁽¹⁰⁷⁾. In altri termini, quindi, se nella produzione industriale di un'automobile si possono agevolmente scindere le due fasi della produzione e del consumo (ovverosia della commercializzazione al cliente), non è così per quanto riguarda ad esempio il servizio di trasporto o l'allestimento di uno spettacolo teatrale, laddove il momento della produzione (l'effettuazione del trasporto, o la rappresentazione della *pièce* teatrale davanti a un pubblico) coincide necessariamente con l'erogazione di detto servizio e la conseguente fruizione da parte del cliente: è quindi evidente che le automobili possono essere prodotte in un luogo ed immagazzinate in attesa della vendita, mentre non è possibile "immagazzinare" un servizio, bensì esso è reso nel momento stesso in cui è prodotto. Ora, se dal punto di vista economico-aziendale non ha senso distinguere la produzione del servizio dalla prestazione del servizio, non si vede perché tale distinzione dovrebbe apparire rilevante nelle norme in commento, né sembra peraltro possibile attribuire al termine prestazione un significato diverso da erogazione e/o consumo. In tal caso, quindi, la differenza tra produzione e prestazione di servizi avrebbe un ruolo secondario, e si risolverebbe al più, come già rilevato in precedenza, in una diversità di prospettive tra l'agente e il cliente.

Altra parte della dottrina ritiene inoltre che la discriminante sia da individuarsi nell'"industrialità", ovverosia nel fatto che il n. 1 dell'elencazione di cui all'articolo 2195 menzioni l'attività «*industriale*» diretta alla produzione di beni o di servizi ⁽¹⁰⁸⁾. In tale prospettiva, le attività di cui al n. 1 dell'articolo 2195 sarebbero quelle che si avvalgono dell'impiego di capitali, prestazioni di lavoro subordinato, macchine, attrezzature etc., così da raggiungere una più netta autonomia dell'attività esercitata rispetto ai fattori produttivi impiegati ⁽¹⁰⁹⁾. In altri termini, l'attività organizzata industrialmente sarebbe un *quid pluris* rispetto all'attività organizzata in forma d'impresa, poiché presupporrebbe (sia in termini qualitativi, sia in termini quantitativi) un più alto livello di combinazione di fattori produttivi ⁽¹¹⁰⁾. Ciò condurrebbe di conseguenza un restringimento della categoria dei redditi d'impresa, poiché tutte le attività non "industriali" sarebbero attività

⁽¹⁰⁷⁾ Cfr. S. PIVATO, A. GILARDONI, *Elementi di economia e gestione delle imprese*, cit., 25 e la dottrina ivi citata.

⁽¹⁰⁸⁾ Cfr. M. POLANO, *Impresa nel diritto tributario*, cit., 187.

⁽¹⁰⁹⁾ M. POLANO, *Impresa nel diritto tributario*, cit., 187.

⁽¹¹⁰⁾ Si veda G. ZIZZO, *I redditi d'impresa*, cit., 212.

d'impresa solo se sussiste una organizzazione in forma d'impresa, ove per quest'ultima tale dottrina intende non qualsiasi combinazione di fattori produttivi, che può riflettersi anche nell'auto-organizzazione, ma la necessaria presenza di una etero-organizzazione dotata di autonomia funzionale (*i.e.*, in sé e per sé idonea a perseguire la finalità dell'impresa) ⁽¹¹¹⁾.

Anche tale orientamento, tuttavia, non conduce ad esiti del tutto soddisfacenti. Innanzitutto, sembra potersi affermare che l'utilizzo del termine "industriale" nell'art. 2195, n. 1 non sembra postulare un più alto livello di organizzazione in forma d'impresa; in sostanza, quindi, detto termine non dovrebbe essere utilizzato come sinonimo, ad esempio, di modalità organizzative da produzione in serie o di massa. Ciò poiché intendere in tal modo il termine "industriale" sarebbe per alcuni aspetti poco coerente rispetto al rinvio operato dall'art. 55, primo comma: perché, infatti, svalutare il requisito dell'organizzazione ai fini fiscali per diverse e importanti tipologie di attività, per poi valorizzare a tal punto la etero-organizzazione identificandola con la "industrialità"? In altri termini, se l'intento del legislatore era di escludere l'accertamento in merito a se sussista o meno un'organizzazione per le attività *ex art.* 2195 c.c., assoggettando in ogni caso chi esercita tali attività ad imposizione quale imprenditore commerciale, sarebbe in verità contrario a tale assunto il dover procedere all'accertamento di una caratteristica molto simile all'organizzazione (se non collocabile addirittura in una *species* del *genus* organizzazione) e financo ancora più complessa da accertare.

Ancor più rilevante ai fini di negare tale accezione del termine "industriale" sembrano poi diverse considerazioni di carattere storico relative all'emanazione della disciplina civilistica: se si ha riguardo, infatti, alla relazione al Re presentata dal ministro Grandi il 30 gennaio 1941 per l'approvazione del Libro V del Codice civile, risulta chiaro come il termine "industria" venisse usato in sostanza quale sinonimo di attività produttiva - tant'è vero che ai sensi di tale relazione persino l'artigianato si qualificava nel campo industriale, e in diverse disposizioni di legge relative all'ordinamento corporativo gli artigiani erano qualificati come esercenti

⁽¹¹¹⁾ M. POLANO, *Impresa nel diritto tributario*, cit., 187.

un «*piccola industria*»⁽¹¹²⁾. E' di tutta evidenza che, ove si ammettesse che il termine "industriale" abbia il significato di distinguere un livello più alto di organizzazione e un processo produttivo improntato sulla produzione in serie o di massa, ciò sarebbe palesemente in conflitto con quanto appena esposto, perché chiaramente gli artigiani non potrebbero essere in alcun modo qualificabili come industria – equiparazione che invece viene effettuata espressamente nella relazione al Re sopra citata nonché in numerose disposizioni coeve al Codice civile e nella struttura stessa dell'ordinamento corporativo fascista basato sulle confederazioni dei datori di lavoro.

Da quanto esposto appare piuttosto chiaro che le teorie sopra rappresentate non sono in grado di spiegare il rinvio alle attività *ex* 2195 c.c., e neppure di essere ricondotte ad unità, focalizzandosi ognuna su elementi invero molto diversi (l'industrialità, la differenza tra produzione e prestazione di servizi etc.)⁽¹¹³⁾. Sembra invece più aderente alla *ratio* della norma e all'intenzione del legislatore affermare che il rinvio alle attività codicistiche sia essenzialmente dovuto a due cause concorrenti, ovverosia da un lato i condizionamenti storici e di derivazione comunitaria che il legislatore ha subito nella redazione della norma in questione, e dall'altro lato l'intento del legislatore di regolare fenomeni di una certa complessità organizzativa ed economica in cui è implicita la compresenza di commercialità ed organizzazione, come appunto nelle attività *ex* art. 2195 c.c.,

⁽¹¹²⁾ Questi elementi di carattere storico sono ben descritti da A. GIOVANNINI (*La nozione di imprenditore*, cit., 455-456), il quale ricorda appunto come la relazione al Re citata prevedesse che «il concetto generale di impresa non è in funzione di dimensioni quantitative ed è quindi tale da comprendere così la grande e media impresa, come la piccola impresa [...]. L'ordinamento corporativo, però non ha affatto ommesso di tenere conto che [...] la piccola impresa ha una posizione profondamente diversa [...] così nel campo agricolo (coltivatori diretti del fondo) come nel campo *industriale* (*artigianato*), come nel campo commerciale (piccoli commercianti) [...]». Da ciò si evince bene come il termine "industriale" sia volto per lo più ad intendere un settore di attività che un maggior livello di organizzazione, altrimenti non avrebbe senso parlare di piccola industria. Nell'articolo 4 del R.D. n. 1130 del 1926, di attuazione della l. 3 aprile 1926, n. 563 (sempre menzionata nel contributo sopra citato) gli artigiani erano qualificati come «esercenti per proprio conto una piccola industria nella quale essi medesimi lavorano»; il carattere di "piccola industria" viene poi ribadito in diverse disposizioni emanate in vigenza dell'ordinamento corporativo in tema di riordino delle associazioni sindacali e di approvazione degli statuti delle varie confederazioni dei datori di lavoro (tant'è vero, ad ulteriore riprova di quanto si è affermato, che le confederazioni fasciste dei datori di lavoro si dividevano in confederazione degli artisti e dei professionisti, degli industriali, dei commercianti e delle aziende di credito e di assicurazione).

⁽¹¹³⁾ In tal senso A. FANTOZZI, *Impresa e imprenditore*, cit., 3.

evitando per quanto possibile di introdurre un elemento di incertezza (i.e., l'accertamento della sussistenza dell'organizzazione) in detti fenomeni ⁽¹¹⁴⁾.

9. Segue. L'elemento organizzativo per le attività non indicate all'articolo 2195 c.c.

Come già accennato *retro*, l'ampliamento della nozione fiscale di impresa rispetto alla corrispondente definizione civilistica opera in due direzioni: ovverosia, nel sistema tributario si ritiene "impresa", da un lato, anche l'esercizio di una attività priva di un'organizzazione se tale attività è menzionata nell'articolo 2195, e dall'altro lato anche l'esercizio di una attività non menzionata nell'articolo 2195 purché esercitata mediante un'organizzazione. Infatti, il terzo comma dell'articolo 55 prevede che sono considerati redditi d'impresa quelli «*derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.*» ⁽¹¹⁵⁾.

E' quindi in tale ultimo ambito che il concetto dell'organizzazione non solo cessa di essere irrilevante nella definizione di impresa di cui al primo comma, ma assurge financo a un distinto criterio classificatorio rispetto alle attività commerciali *ex art.* 2195 c.c. ⁽¹¹⁶⁾. E proprio in ragione di ciò si può comprendere l'efficace espressione secondo cui ai fini fiscali si è imprenditori commerciali sia se si esercita un'attività oggettivamente commerciale senza essere imprenditori, sia se si esercita imprenditorialmente un'attività non commerciale ⁽¹¹⁷⁾.

Se l'estensione fiscale della nozione civilistica di impresa alle attività *ex art.* 2195 anche non organizzate si può spiegare, come sopra descritto, con la presunzione del legislatore circa la necessaria compresenza di capitale e lavoro in tali attività, nonché nell'esigenza di definire con quanta più certezza possibile il regime fiscale applicabile ad una fattispecie, ci si chiede quali siano le ragioni

⁽¹¹⁴⁾ Sulla combinazione da parte del legislatore di criteri qualitativi e quantitativi si veda C. SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, Milano, 1984, 360-400.

⁽¹¹⁵⁾ Tale estensione riguarda, è di tutta evidenza, solo le prestazioni di servizi, poiché le cessioni di beni (poste in essere sia dal produttore sia da un intermediario) sono in ogni caso considerate produttive di redditi d'impresa in quanto rientranti nei nn. 1) e 2) dell'articolo 2195 c.c.

⁽¹¹⁶⁾ A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 7.

⁽¹¹⁷⁾ Così A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 19.

della estensione della fattispecie-impresa anche ad attività non commerciali (né agricole) solo sulla base della presenza di un'organizzazione: in sostanza, se per le attività *ex* 2195 c.c. il legislatore sceglie di qualificare l'impresa (commerciale) sulla base dell'attività esercitata anche perché ciò comporta più certezza nella qualificazione delle fattispecie, perché introdurre un elemento di incertezza facendo dipendere dall'accertamento dell'organizzazione la qualificazione tributaria dei soggetti che non svolgono attività d'impresa?

A ben vedere, anche tale ampliamento della categoria delle imprese trae origine dalla scelta legislativa di estendere l'area dei redditi d'impresa rispetto a quelli di lavoro autonomo. Tale formula nasce infatti innanzitutto da una raccomandazione della Commissione dei Trenta diretta ad allargare l'ambito del reddito d'impresa e a discriminarlo da quello del lavoro autonomo (¹¹⁸). In tale prospettiva, infatti, un soggetto prestatore di servizi – sebbene ritenuto dal punto di vista economico-sociale un lavoratore autonomo (¹¹⁹) – darà luogo a redditi di impresa o di lavoro autonomo a seconda che eserciti la propria attività, rispettivamente, con o senza una organizzazione in forma d'impresa. In sostanza, quindi, il comma 2, lettera a) dell'articolo in esame verrebbe a svolgere la funzione di norma di raccordo tra i redditi d'impresa ed i redditi di lavoro autonomo (¹²⁰).

D'altro canto, sembra necessario considerare che l'ampliamento della nozione di impresa commerciale rispetto a quelle che esercitano attività *ex art.* 2195 può essere anche spiegata alla luce della questione, non ancora del tutto risolta in diritto commerciale, circa la configurabilità dell'"impresa civile" e delle attività ad essa riconducibili. In tale prospettiva, secondo parte della dottrina civilistica sarebbe configurabile una ulteriore fattispecie di impresa rispetto alle imprese agricole e a quelle commerciali, l'impresa civile appunto, la quale avrebbe per oggetto attività diverse da quelle agricole e da quelle elencate dall'articolo 2195 c.c. e alla quale non sarebbe applicabile lo statuto dell'imprenditore commerciale (né chiaramente quello dell'imprenditore

⁽¹¹⁸⁾ A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 3.

⁽¹¹⁹⁾ Proprio tale aspetto è messo in luce da R. LUPI (*Diritto tributario*, cit., 36) laddove ciò non consente di condurre una riflessione unitaria sul concetto di impresa ai fini fiscali, poiché in tal modo la categoria di "impresa fiscale" si estende dai piccoli artigiani alle grandi multinazionali.

⁽¹²⁰⁾ Così V. FICARI, F. PAPARELLA, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., 845

agricolo). Sembra quindi che, affermando comunque la rilevanza quale impresa commerciale delle attività *extra art. 2195 c.c.* se esercitate imprenditorialmente, il legislatore tributario abbia voluto evitare alla radice che l'aderenza all'una o all'altra teoria in ambito civilistico-commercialistico (pur non prendendo posizione in tale dibattito dottrinale) potesse comportare la mancata tassazione delle imprese civili quali imprese commerciali, e di conseguenza ha adottato un approccio per così dire “*catch-all*” facendo rientrare nell'ambito fiscale delle imprese commerciali (e assoggettandole quindi a tassazione quale imprese commerciali) anche le imprese civili ⁽¹²¹⁾.

⁽¹²¹⁾ In tal senso A. FANTOZZI, *Impresa e imprenditore*, cit., 2, il quale rileva «come il legislatore tributario non abbia esplicitamente aderito a nessuna delle teorie civilistiche che potrebbero sembrare presupposte. [...] più fondatamente si potrebbe ritenere che il legislatore tributario abbia preso le mosse da una moderna concezione dell'impresa identificata con l'impresa commerciale ed abbia poi voluto recuperare a tassazione, nel 3° comma, le imprese civili, quanto meno per le prestazioni di servizi che costituiscono il fenomeno economicamente più importante e in più rapida evoluzione».

CAPITOLO II

LA NOZIONE DI IMPRESA COMMERCIALE QUALE PRESUPPOSTO PER L'APPLICAZIONE DEL TRIBUTO E DEL CORRETTO REGIME FISCALE

1. La nozione d'impresa quale elemento fondamentale per la qualificazione fiscale di un soggetto e per l'applicazione del corretto statuto normativo tributario. - 2. Gli elementi caratterizzanti l'impresa commerciale ed il loro accertamento. - 3. La nozione di "attività". Delimitazione della fattispecie-impresa dalle operazioni fiscalmente non (o diversamente) rilevanti. - 4. L'economicità dell'attività. Distinzione tra attività d'impresa e trasformazione/godimento patrimoniale. - 5. *Segue*. L'economicità quale fondamento della definizione di impresa nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia fiscale - 6. L'organizzazione ad impresa. Delimitazione dell'attività d'impresa rispetto alle attività di lavoro autonomo. - 7. *Segue*. Organizzazione e "forma di impresa". Rapporto con la nozione civilistica di azienda. - 8. L'abitudine. Distinzione tra attività d'impresa esercitate "per professione abituale" e attività occasionali. - 9. *Segue*. Abitudine, rapporti con la nozione di attività e compimento di un unico affare nella giurisprudenza e nella prassi amministrativa. - 10. Profili problematici nella valutazione della commercialità: sfruttamento di beni e detenzione di partecipazioni nella giurisprudenza nazionale e comunitaria.

1. La nozione d'impresa quale elemento fondamentale per la qualificazione fiscale di un soggetto e per l'applicazione del corretto statuto normativo tributario

Nel precedente capitolo si sono illustrati i fattori che hanno caratterizzato l'elaborazione della nozione di impresa commerciale ai fini tributari, sottolineando la derivazione di tale nozione dalla corrispondente definizione civilistica (a sua volta influenzata profondamente dalla disciplina economica) ed esaminando quali sono le ragioni che hanno condotto ad un ampliamento rispetto al disposto del codice civile.

Nel presente capitolo si cercherà quindi di analizzare più in dettaglio la nozione tributaria di impresa, ed in specie quali sono in via di principio i requisiti

che una determinata attività deve soddisfare per essere ricompresa nella fattispecie-impresa, nonché quando sussistono in concreto tali requisiti di modo da consentire di qualificare ai fini tributari una data attività come attività d'impresa, e di conseguenza qualificare il soggetto che pone in essere tale attività come imprenditore ⁽¹²²⁾ ⁽¹²³⁾.

L'importanza della valutazione della commercialità o meno di un'attività e di un ente (laddove con "commercialità" si indicherà nel presente lavoro, per brevità, l'attitudine di un'attività ad essere qualificata come esercizio di impresa commerciale) è particolarmente evidente se si considera l'ambito delle persone fisiche e degli enti non societari, per i quali cioè la commercialità non è stabilità *ex lege*: infatti, dalla qualificazione di un soggetto come imprenditore commerciale o meno discende non solo il regime fiscale (Ires/Irpef e Iva) applicabile allo stesso, ma anche una serie di conseguenze quali ad esempio, come già ricordato nel precedente capitolo, l'obbligatorietà della tenuta di scritture contabili e gli adempimenti ai fini dell'Iva ⁽¹²⁴⁾.

Come si vedrà meglio nel prosieguo, tale qualificazione è poi particolarmente importante in taluni casi *borderline*, in cui la qualificazione di un'attività e di un soggetto come commerciale o meno non rileva solo al fine di determinare lo statuto normativo applicabile ai fini tributari a tale soggetto, ma anche per determinare ciò che è fiscalmente rilevante e ciò che invece non lo è

⁽¹²²⁾ A tal fine si ricorda che l'impresa costituisce un elemento logicamente anteposto all'imprenditore, in quanto la prima viene intesa come fattispecie, ed il secondo come soggetto al quale tale fattispecie è ascrivibile. E' pertanto chiaro come la questione sia innanzitutto il determinare se una tale attività costituisce esercizio d'impresa, dato che da ciò discende anche la qualificazione del soggetto a cui è ascrivibile tale attività come imprenditore (semmai, l'unica questione che riguarda il soggetto imprenditore in quanto tale è quando una data attività può essere imputata ad un soggetto).

⁽¹²³⁾ Appare opportuno precisare che nel presente capitolo le locuzioni "attività imprenditoriali", "attività d'impresa", e "attività commerciali" saranno utilizzate come sinonimi, se non diversamente indicato, delle attività d'impresa commerciale.

⁽¹²⁴⁾ Come è noto, infatti, l'articolo 73 del Tuir prevede, oltre alle società, che «*sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: [...]*

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato».

(¹²⁵). Peraltro, occorre osservare che una delle ragioni dell'importanza (e della complessità) di tale valutazione è indubbiamente il fatto che l'esercizio d'impresa è per sua natura una fattispecie dagli incerti confini che la stessa ha con l'esercizio di attività di lavoro autonomo, nonché con la categoria reddituale dei "redditi diversi" (ovverosia, il non esercizio di un'attività d'impresa commerciale).

Ciò non vuol dire tuttavia che la valutazione in merito alla commercialità di un'attività o di un soggetto sia irrilevante per i soggetti che sono in ogni caso imprenditori commerciali ai fini Ires e Iva per espressa disposizione legislativa, come le società (¹²⁶): al contrario, la rilevanza della qualificazione come commerciale o meno dell'attività svolta si comprende bene se si fa riferimento ad una serie di disposizioni che pongono rilievo proprio sull'esercizio di una effettiva attività commerciale. E' il caso, come descritto nel precedente capitolo, delle disposizioni in tema di esenzione delle plusvalenze da cessione di partecipazioni, nonché delle disposizioni in tema di indeducibilità dei costi per operazioni con soggetti domiciliati nei c.d. paradisi fiscali e in tema di *controlled foreign companies* (¹²⁷); in tali norme, infatti, la qualificazione dell'attività svolta dal soggetto non rileva per finalità proprie di tale soggetto, cioè determinare il regime

(¹²⁵) Così anche M. BEGHIN, *La capitalizzazione del profitto in beni non esclude l'esercizio dell'attività di impresa*, in *Corr. Trib.* n. 20 del 2008, 1612.

Si pensi ad esempio al regime fiscale delle plusvalenze da cessione di immobili: com'è noto, l'articolo 67, comma 1, lettera c) del Tuir prevede l'imponibilità delle sole plusvalenze emergenti da cessioni effettuate entro i cinque anni dall'acquisto, mentre non sono soggette ad imposizione le plusvalenze realizzate quando la cessione è avvenuta oltre i cinque anni dall'acquisto; ebbene, è chiaro come qualificare un soggetto che cede un immobile dopo oltre cinque anni dall'acquisto tra i non imprenditori (e quindi non assoggettando ad imposizione la plusvalenza) o tra i soggetti imprenditori (per i quali le plusvalenze sono invece sempre imponibili come componenti del reddito d'impresa) fa pervenire a risultati radicalmente differenti, che consentono di far capire la rilevanza non solo in via di principio, ma anche l'impatto pratico-operativo, della disamina che si cerca di effettuare nel presente capitolo.

(¹²⁶) Ci si riferisce in particolare ai fini Irpef/Ires alle norme di cui agli articoli 6, comma 3, del Tuir («i redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa [...]»), e 81 del Tuir, e ai fini Iva l'articolo 4, comma 2, n. 1 del D.P.R. n. 633 del 1972.

(¹²⁷) Tali disposizioni sono rispettivamente, si ricorda, l'articolo 87 del Tuir in tema di esenzione sulle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni (c.d. *participation exemption*), che prevede tra i requisiti il fatto che la partecipata eserciti un'attività commerciale ai sensi dell'articolo 55 del Tuir, l'articolo 110 del Tuir in tema di indeducibilità dei costi per operazioni con imprese localizzate in taluni Stati o territori (comma 10), il quale prevede una disapplicazione della norma nei casi in cui «le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva», nonché gli articoli 167 e 168 del Tuir in tema di *controlled foreign companies* o CFC, i quali prevedono anch'essi la non applicazione se il soggetto residente dimostra che il soggetto estero svolge «un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento»

fiscale di tale soggetto – il quale, del resto, può ben essere aprioristicamente determinato *ex lege* - ma rileva per finalità di altri contribuenti, i quali, per la non applicazione di disposizioni antielusive, si trovano a dover valutare se vi sia un effettivo esercizio di attività commerciale in capo appunto ad un soggetto terzo (con tutti i problemi in merito alle difficoltà nella valutazione di tali requisiti in capo a soggetti con i quali si ha solo un rapporto di partecipazione o financo solo “di mercato”).

E' di tutta evidenza che, sulla base di quanto appena accennato, la qualificazione di un'attività come commerciale o no rileva innanzitutto al fine di determinare se un soggetto sia o meno un imprenditore commerciale. Nel prosieguo del presente capitolo si esamineranno quindi innanzitutto la valutazione della commercialità in termini generali (e in quanto tali che possono essere riferiti primariamente ai soggetti persone fisiche), per poi analizzare nei successivi due capitoli le peculiarità della valutazione circa la commercialità in capo agli enti diversi dalle società, nonché aspetti relativi alla valutazione dell'attività effettiva in capo ad un soggetto terzo a fini antielusivi (norme in tema di *participation exemption* e norme anti paradisi fiscali e CFC sopra riportate).

2. Gli elementi caratterizzanti l'impresa commerciale ed il loro accertamento.

Come descritto in precedenza, delimitare l'area dell'attività d'impresa (o meglio, dell'attività fiscalmente considerata come d'impresa) è cruciale sia ai fini Iva, che ai fini delle imposte sui redditi.

Più in dettaglio, discriminare tra attività imprenditoriali (e professionali) e attività che non lo sono diviene ad essere particolarmente importante ai fini Iva poiché concerne lo stesso presupposto applicativo del tributo: come già osservato nel precedente capitolo, in tal modo si immette o si espunge un soggetto dal novero dei soggetti passivi Iva, con conseguenze molto rilevanti non solo in merito all'applicazione dell'imposta e all'eventuale assoggettamento dell'operazione effettuata ad altre forme di prelievo quali le imposte sui trasferimenti (per i soggetti erroneamente qualificati come soggetti Iva), ma anche

in merito a tutta una serie di adempimenti decisivi nella corretta applicazione del “sistema Iva” la cui inosservanza espone il soggetto a pesanti sanzioni (per i soggetti erroneamente qualificati come soggetti non-Iva) ⁽¹²⁸⁾.

Pur nella sua rilevanza, tale distinzione è foriera di conseguenze piuttosto nette. E' chiaro infatti che nella disciplina dell'Iva *tertium non datur*: o un'operazione è considerata come effettuata nell'esercizio abituale di imprese commerciali (o di lavoro autonomo), e quindi è soggetta ad Iva, oppure l'operazione è considerata svolta da soggetti “privati” e quindi (salvo particolarissime eccezioni) è esclusa dal “sistema Iva”.

Con riferimento alle imposte sui redditi, la delimitazione è invero molto meno *tranchant* rispetto all'Iva, e soprattutto più articolata: non è infatti detto che un'operazione che non soddisfi i requisiti per essere classificata come attività d'impresa sia esclusa dalle imposte sui redditi - ed anzi, di norma ciò non avviene, per cui occorre effettuare ulteriori specificazioni.

Come si avrà modo di esaminare nel prosieguo, l'attività d'impresa è definita in positivo, nel senso che è tale se vi sono una serie di requisiti ⁽¹²⁹⁾. In particolare, per avere attività d'impresa commerciale occorre che vi sia contemporaneamente la presenza di

- (i) un'*attività*, intesa nel senso di una serie di atti tra loro collegati in una prospettiva funzionale/teleologica;
- (ii) *professionalità*, intesa qui nella sua accezione di abitudine;
- (iii) *economicità*, intesa non come scopo di lucro, bensì come perseguimento quantomeno del “pareggio di bilancio” e destinazione al mercato;
- (iv) un'*organizzazione ad impresa* (solo per le attività non elencate nell'articolo 2195 c.c.).

Se manca, quindi, anche uno solo di questi elementi, le operazioni poste in essere da un soggetto non saranno considerate attività d'impresa. Cosa diversa,

⁽¹²⁸⁾ Cfr. M.BEGHIN, *L'esercizio di impresa nell'Iva*, cit., 796-797.

⁽¹²⁹⁾ Contrariamente, ad esempio, alla categoria dei redditi di lavoro autonomo, la quale è per lo più definita in negativo rispetto alla categoria dei redditi d'impresa.

tuttavia – e da effettuarsi in un momento logicamente e cronologicamente successivo all'accertamento in merito all'assenza dell'attività d'impresa - è se le operazioni economiche poste in essere dal soggetto abbiano o meno rilevanza fiscale in quanto ricomprese in altre categorie reddituali.

Sulla base di ciò, è evidente che non tutti gli elementi che caratterizzano l'attività d'impresa hanno la stessa valenza ed importanza: infatti, l'assenza di alcuni può comportare solamente l'assoggettamento ad imposizione secondo diverse categorie reddituali, mentre l'assenza di altri può comportare financo l'irrilevanza fiscale del reddito eventualmente ritratto dal soggetto. Difatti, nelle imposte sui redditi non ogni incremento patrimoniale è fiscalmente rilevante, poiché il diritto tributario misura fatti economicamente rilevanti, ma secondo regole proprie, e l'osservanza di quest'ultime (unitamente alla riserva ex art. 23 Cost.) può ben comportare, come si vedrà anche in seguito, che non tutte le operazioni fiscalmente rilevanti vengano assoggettate ad imposizione come redditi d'impresa (o di lavoro autonomo) abituale od occasionale ⁽¹³⁰⁾. In particolare, è di tutta evidenza che se sussistono tutti i requisiti di cui sopra tranne l'organizzazione in forma d'impresa, l'attività svolta da un soggetto sarà produttiva di redditi di lavoro autonomo ⁽¹³¹⁾. Diversamente, in mancanza del solo requisito dell'abitualità, non si avrà attività d'impresa bensì redditi diversi derivanti dall'esercizio occasionale di imprese commerciali ⁽¹³²⁾.

Da quanto appena esposto si possono innanzitutto formulare due considerazioni, la prima relativa ai diversi “confini” dell'attività d'impresa, e la seconda riguardo alla diversa importanza della riconducibilità di un'attività entro l'una o l'altra area.

⁽¹³⁰⁾ Si veda a tal fine M. BEGHIN, *La capitalizzazione del profitto in beni non esclude l'esercizio dell'attività d'impresa*, cit., 1612 ss. In particolare, l'Autore osserva che «nella disciplina dell'imposta sul reddito [...] non ogni arricchimento costituisce materia fiscalmente rilevante e non tutte le operazioni ricadono nel campo di applicazione del tributo. Ci possono essere forme di arricchimento rilevabili in punto di fatto, esistenti “in natura” e, tuttavia, irrilevanti in diritto. V'è, nel sistema, uno scarto strutturale tra ciò che può costituire reddito sulla base di una valutazione di tipo economico e ciò che, invece, costituisce reddito sul fronte giuridico. Il diritto tributario misura fatti economicamente rilevanti: su questo non ci sono dubbi. Ma li misura secondo regole proprie. Regole giuridiche. E' a quest'ultime che ci si deve attenere.»

⁽¹³¹⁾ Chiaramente ciò vale per le sole attività di prestazione di servizi escluse dall'elenco di cui all'articolo 2195 c.c.

⁽¹³²⁾ Se sono contemporaneamente assenti l'organizzazione ad impresa e l'abitualità, si avrà invece un reddito ricompreso sempre tra i redditi diversi, ma derivanti dall'esercizio occasionale dell'attività di lavoro autonomo.

In primo luogo, è possibile notare che le delimitazioni dell'area dell'attività d'impresa ai fini delle imposte dirette sono sostanzialmente di due tipi:

- (i) confini per così dire “*interni*”, ovverosia l'attività d'impresa viene ad essere delimitata rispetto ad altre attività economiche esercitate in maniera indipendente, ovverosia alle categorie dei redditi di lavoro autonomo e dei redditi diversi derivanti dall'esercizio occasionale d'impresa, e trae i suoi confini sulla base della presenza o dell'assenza rispettivamente dei requisiti dell'organizzazione e dell'abitudine;
- (ii) confini per così dire “*esterni*”, ovverosia con l'area delle operazioni fiscalmente non rilevanti poiché costituenti disinvestimenti o trasformazioni patrimoniali, oppure fiscalmente rilevanti ma non in quanto risultato di un'attività bensì del frutto del godimento di beni (*i.e.*, locazione di immobili), sulla base del fatto che sussistano o meno i requisiti della presenza di un insieme di atti qualificabili come “attività” e/o del requisito dell'economicità.

In secondo luogo, da quanto sopra esposto si può desumere come i diversi “confini” dell'area dei redditi d'impresa non abbiano uguale importanza; ciò non va certamente letto come una svalutazione di una o dell'altra distinzione in termini concettuali, bensì come differenziazione della maggiore rilevanza pratico-operativa di talune distinzioni in termini di conseguenze.

Infatti, è evidente che sul piano delle conseguenze pratiche le distinzioni redditi d'impresa-redditi da attività commerciali occasionali e redditi d'impresa-redditi di lavoro autonomo saranno di minore rilevanza: qualificare erroneamente un reddito d'impresa come occasionale invece che abituale (o viceversa), oppure come reddito di lavoro autonomo non andrà infatti ad incidere né sul fatto che tale arricchimento patrimoniale debba essere soggetto ad imposizione quale reddito “da attività”, cioè sul piano dell'*an*, ma è suscettibile di incidere sul *quantum*, poiché le modalità di determinazione del reddito nelle due categorie sono sensibilmente differenti (principio di cassa per i redditi di lavoro autonomo e per i

redditi diversi *versus* principio di competenza economica per i redditi d'impresa)
(¹³³).

Da ciò si evince chiaramente come la distinzione più rilevante tra quelle sin qui esaminate sia quella tra redditi d'impresa e operazioni fiscalmente non (o diversamente) rilevanti, poiché, a differenza delle altre due, tale distinzione può incidere non solo sul *quantum*, ma anche sull'*an*: qualificare erroneamente un'entrata come reddito d'impresa o come trasformazione, disinvestimento e/o godimento del patrimonio può comportare infatti che tale entrata possa essere non soggetta a tassazione oppure tassata quale frutto del godimento di un bene, ovvero sia con regole radicalmente differenti rispetto ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo, abituali od occasionali che siano (poiché in tutti questi casi il reddito è determinato dalla differenza tra i ricavi meno i costi).

In altri termini, quindi, un conto è distinguere come un reddito debba essere assoggettato ad imposizione sulla base del tipo di attività svolta (d'impresa o di lavoro autonomo, occasionale o abituale), dato che ciò può comportare al limite l'adozione del principio di cassa in luogo della competenza economica (o viceversa) ma ferma restando la concezione di reddito come differenza tra i costi ed i ricavi; un conto è invece determinare se un reddito, poiché derivante da trasformazioni patrimoniali o dal godimento di un bene, sia da assoggettarsi o meno ad imposizione (oppure da tassare come reddito da attività o come c.d. *passive income*), oppure se una data operazione sia rilevante o meno ai fini Iva.

Sulla base di quanto appena esposto, si comprende come l'elemento di maggior rilievo (non solo concettuale, ma anche pratico-operativo) sia determinare innanzitutto se il reddito derivi o meno da un'attività (ed in specie, da un'attività economica) svolta dal soggetto, poiché facendo tale distinzione si può avere che il reddito venga tassato come reddito d'impresa - o di lavoro autonomo, abituale o meno che sia -, che non sia tassato in quanto ritenuto solamente il risultato di una trasformazione e/o di un disinvestimento patrimoniale, o che esso assoggettato ad imposizione quale frutto del godimento di un bene e non dello svolgimento di un'attività, come nel caso già ricordato della locazione.

(¹³³) Tale problema non si riscontra invece per quanto concerne la distinzione tra redditi di lavoro autonomo occasionali e abituali: in entrambi i casi, infatti, il reddito sarà soggetto ad imposizione secondo il principio di cassa.

L'importanza di discriminare se vi sia o meno l'esercizio di un'attività economica svolta in modo indipendente è poi particolarmente chiara nel sistema dell'Iva, in cui la stessa definizione di soggetto passivo fornita dalla Direttiva 2006/112/Ce richiama espressamente l'esercizio di un'attività economica svolta in modo indipendente⁽¹³⁴⁾.

In base alla classificazione sopra proposta, che è innanzitutto funzionale all'ambito delle imposte dirette (pur non tralasciando chiaramente l'analisi dei profili Iva), nel prosieguo si esamineranno innanzitutto i "confini" dell'area dei redditi d'impresa con le operazioni fiscalmente non rilevanti o "diversamente" rilevanti, dopodiché, una volta ristretto il campo in merito a cosa costituisca un reddito derivante da un'attività economica indipendente, si analizzerà la distinzione tra redditi d'impresa, redditi di lavoro autonomo e redditi diversi.

3. La nozione di "attività". Delimitazione della fattispecie-impresa dalle operazioni fiscalmente non (o diversamente) rilevanti

Se si considera il concetto di reddito d'impresa, e di esercizio di imprese (e, nella definizione comunitaria, di un'attività economica indipendente) ai fini Iva, prima di esaminare se un dato incremento patrimoniale o una data operazione sia soggetta o meno all'imposta occorre innanzitutto appurare se i singoli atti posti in essere da un soggetto costituiscano esercizio di impresa commerciale, ovvero sia innanzitutto (stante la nozione di impresa come attività) se si qualificano come un'attività. Difatti, non è sufficiente esaminare la delimitazione a cui sono soggetti i redditi d'impresa nei confronti dei redditi derivanti da attività svolte in via occasionale - e ciò non sarà nemmeno sufficiente ai fini dell'Iva, anche se in tale ultimo ambito la valutazione circa l'occasionalità o meno ricopre indubbiamente una maggiore importanza, in quanto anche tale fattore incide sul presupposto del tributo - ma occorre necessariamente considerare il limite dell'imposta stessa, ovvero sia quello oltre il quale si esorbita dal concetto di

⁽¹³⁴⁾ L'articolo 9, par. 1 della Direttiva sopra citata prevede infatti che «si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

reddito e si entra nell'area (non soggetta ad imposizione) dei trasferimenti e degli incrementi patrimoniali ⁽¹³⁵⁾.

Da quest'ultimo limite deriva la portata del requisito dell'"attività", ovvero del fatto che un insieme di operazioni sia o meno configurabile come un'attività, intendendo per quest'ultima un insieme di atti coordinati ed unificati sul piano funzionale dalla unicità dello scopo ⁽¹³⁶⁾. Il concetto di attività è quindi notevolmente diverso dalla mera somma di singoli atti, poiché singoli atti anche rilevanti ed anche numerosi non possono mai costituire un'attività in senso proprio in assenza di coordinamento e di unicità di scopo.

Da quanto appena esposto si possono trarre innanzitutto due ordini di considerazioni.

In primo luogo, può evincersi che le problematiche relative alla delimitazione attività-singoli atti separati sono rilevanti solo se si considerano le cessioni di beni. Infatti, come rileva autorevole dottrina le prestazioni di servizi implicano necessariamente, per loro natura, una pur minima pluralità di atti coordinati ad uno scopo, e quindi un'attività in senso proprio ⁽¹³⁷⁾. In altri termini, le prestazioni di servizi sono *ex se* suscettibili di produrre reddito poiché non si porrà mai il tema se esse costituiscano o meno un'attività, mentre le cessioni di beni produrranno reddito solo quanto inserite in un'attività, poiché è di tutta evidenza come quest'ultime possano essere perfezionate anche solo con un singolo atto (eventualmente non coordinato né finalizzato con altri) e per cui sono le uniche suscettibili di non integrare la nozione di "attività".

⁽¹³⁵⁾ Così A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, cit., 196.

⁽¹³⁶⁾ Come rileva A. FANTOZZI (*Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, cit., 197), «il reddito deriva dunque sempre da una combinazione di atti in quanto tale combinazione si esprime attraverso una organizzazione del lavoro ovvero del capitale e del lavoro. Anche le attività occasionali consistono dunque in combinazioni di atti ancorché esse non presentino il carattere dell'abitudine o professionalità che le attrarrebbe al reddito d'impresa o di lavoro autonomo. E' così che anche l'attività sporadica o una tantum di intermediazione o di procacciamento d'affari, ovvero la consulenza professionale isolata non possono ridursi a meri atti isolati bensì sono riguardate dalla legge tributaria come attività, per la pur primitiva organizzazione del lavoro e la pur elementare combinazione di diversi fattori produttivi che esse richiedono.»

⁽¹³⁷⁾ In tali termini A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, cit., 198, e G. GAFFURI, *I redditi diversi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1979, I, 819 ss. Tale ultimo Autore, in particolare afferma (pur muovendo da un presupposto sensibilmente differente, ovvero dal fatto che sia possibile distinguere nella categoria dei singoli atti di commercio quelli oggettivamente commerciali, produttivi di reddito, e quelli consistenti in mere operazioni di disinvestimento o trasformazione patrimoniale, non produttivi di reddito) che «per l'atto di lavoro autonomo isolato [...] ogni entrata è dunque ricchezza nuova.»

In secondo luogo, occorre rilevare come gli orientamenti della prassi amministrativa e della giurisprudenza abbiano impropriamente ricondotto l'accertamento circa la sussistenza di un'attività propriamente detta nell'alveo della verifica dell'abitudine. Se si esaminano, infatti, le pronunce elencate nel precedente paragrafo può infatti riscontrarsi come il riferimento al requisito dell'abitudine sia pleonastico: nel senso che, una volta che per giurisprudenza consolidata la Suprema Corte riconosce presente l'abitudine anche nel compimento di un unico affare in ragione della rilevanza economica e delle operazioni necessarie, il fatto che la costruzione/ristrutturazione di immobili con successiva rivendita degli stessi sia esercitata "per professione abituale" è evincibile *ictu oculi*. Il reale problema interpretativo non sta quindi nell'accertare l'abitudine, ma nel fatto che tali operazioni configurino o meno un'attività, tant'è vero che sia la Cassazione sia l'Amministrazione finanziaria concentrano le proprie riflessioni sugli elementi in grado di provare la preordinazione, e più in generale l'unità di scopo, dei comportamenti posti in essere dal contribuente ⁽¹³⁸⁾.

Il tema concerne quindi innanzitutto le c.d. operazioni speculative isolate, ovvero le operazioni caratterizzate da un atto di acquisto e da un atto di vendita effettuate con un preordinato intento speculativo ⁽¹³⁹⁾. L'attività dello speculatore è infatti orientata *ab origine* al conseguimento di un risultato, e in quanto tale è

⁽¹³⁸⁾ Se si considera, ad esempio, la Risoluzione 20 giugno 2002, n. 204/E si evince bene come l'Amministrazione pervenga a conclusioni essenzialmente corrette, ma tragga le motivazioni sulla base dell'abitudine e su un'altra circostanza che nemmeno dovrebbe influire sulla definizione di (reddito di) impresa, ovvero lo scopo di lucro. Nella Risoluzione citata si dedica infatti ampio spazio alla professionalità-abitudine, affermando che « requisito imprescindibile affinché possa configurarsi l'impresa commerciale agli effetti delle imposte sui redditi è, dunque, che l'attività svolta sia caratterizzata dalla professionalità abituale, ancorché non esclusiva; in mancanza di quest'ultimo elemento si è in presenza di attività commerciale esercitata occasionalmente, il cui reddito è inquadrabile nella categoria dei redditi diversi e, precisamente, tra quelli di cui all'art. 81, comma 1, lett.i), del Tuir (attività commerciale non abituale). Tuttavia, secondo l'orientamento della Corte di Cassazione, diventato principio costantemente seguito dalla giurisprudenza, la qualifica di imprenditore può determinarsi anche da un solo affare in considerazione della sua rilevanza economica e delle operazioni che il suo svolgimento comporta», ma anche dallo scopo lucrativo, dato che nella Risoluzione si legge che « Di fatto, con l'esecuzione delle opere di risanamento e con la suddivisione del locale in box, successivamente venduti, la XY ha posto in essere un comportamento logicamente e cronologicamente precedente l'atto di cessione, e strumentale rispetto all'incremento di valore, che evidenzia l'intento di realizzare un arricchimento. Tale comportamento, che "può essere insito nello stesso acquisto ma può anche tradursi in un'attività successiva" purché "rivolta ad agevolare o potenziare l'incidenza di fattori incrementativi" (Sent. Cass. n. 3078 del 2 aprile 1996), è indicativo di un intento lucrativo.»

⁽¹³⁹⁾ Cfr. G. FALSITTA, *Alcune puntualizzazioni in tema di "attività commerciali non abituali", di operazioni speculative isolate e di "capital gains"*, in *Rass. Trib.* n. 2 del 1990, 93 ss.

soggetta ad imposizione come attività commerciale occasionale ⁽¹⁴⁰⁾; da ciò si distingue notevolmente dall'attività di un soggetto che solo incidentalmente, cioè senza alcuna preordinazione di sorta, ponga in essere atti di acquisto e di vendita per scopi ben diversi.

Fattispecie emblematica della distinzione tra attività e singoli atti tra loro scollegati, e quindi tra operazioni speculative e trasformazioni patrimoniali, è quella relativa al collezionismo, o più in generale della capitalizzazione del profitto in beni, di cui si è occupata una significativa giurisprudenza ⁽¹⁴¹⁾. Tale fattispecie è particolarmente interessante poiché consente di apprezzare l'esistenza di un eventuale vincolo funzionale delle operazioni economiche poste in essere dal soggetto, ovvero sia la preordinazione delle operazioni di acquisto alle operazioni di vendita.

Lo schema tipico dell'attività di collezionismo è appunto il porre in essere una serie di atti di acquisto e di vendita di beni, anche di consistente valore economico, sostanzialmente al fine di curare, migliorare e godere la propria collezione ⁽¹⁴²⁾. E' quindi in via di principio possibile chiedersi se tale attività sia riconducibile nell'attività di intermediazione nella circolazione dei beni *ex art.* 2195 c.c., e costituire quindi attività d'impresa (quindi, ai sensi delle disposizioni fiscali, anche laddove manchi un'organizzazione in forma d'impresa), ovvero sia se ed a quali condizioni gli atti di scambio di beni facenti parte di una collezione diano luogo ad una vera e propria attività (produttiva di reddito) d'impresa.

⁽¹⁴⁰⁾ Come osserva G. FALSITTA (*Alcune puntualizzazioni in tema di "attività commerciali non abituali", di operazioni speculative isolate e di "capital gains"*, cit., 93 ss.), il concetto di operazione speculativa è frutto di una secolare elaborazione dottrina e giurisprudenziale e venne codificato sin dal Testo Unico n. 645 del 1958, nonché dal successivo D.P.R. n. 597 del 1973, e venne poi eliminato dal vigente Tuir soprattutto per «l'innegabile ed intrinseca equivocità dell'espressione "operazioni poste in essere con fini speculativi", che aveva generato l'incredibile tendenza degli uffici impositori a dilatare oltre ogni ragionevole limite la latitudine del concetto [...]». L'Autore rileva altresì che la tendenza dell'Amministrazione di dilatare oltremodo il concetto di operazioni speculative era biasimevole anche «perché finiva per rinnegare il concetto di operazione speculativa trasformando indebitamente l'Irpef in una imposta sul reddito-entrata», e che quindi il legislatore «bene ha fatto [...] a sopprimere, con il testo unico vigente, l'equivoca nozione di operazione con fini speculativi, mantenendo in vita unicamente la più limpida nozione di attività commerciale non abituale.»

⁽¹⁴¹⁾ In particolare, si vedano Cass. 31 marzo 2008, n. 8196 e la relativa nota di M. BEGHIN (*La capitalizzazione del profitto in beni non esclude l'esercizio dell'attività d'impresa*, cit., 1612 ss.), CTR Venezia, 11 gennaio 2001, n. 118 e la relativa nota di V. VERDUCI (*Collezionismo e attività d'impresa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 3, 297 ss.), CTP Venezia 2 giugno 1994, n. 323, CTC 27 marzo 1997, n. 1225.

⁽¹⁴²⁾ V. VERDUCI, *Collezionismo e attività d'impresa*, cit., 299.

E' di tutta evidenza che, nella fattispecie in esame, il *discrimen* non può rilevarsi nella contrapposizione abitudine-occasionalità dell'attività: è normale che nell'attività un collezionista vi siano numerosi atti di acquisto di beni, come anche atti di vendita, e questi atti non sono certo episodici né isolati. In altri termini, è del tutto normale che un collezionista ponga in essere atti di scambio relativamente ai beni facenti parte della sua collezione in via abituale, ovverosia continuativa nel tempo, sistematica etc.

Si comprende quindi come la differenza tra collezionismo e attività di intermediazione nella circolazione dei beni (occasionale-speculativa o abituale che sia) vada ricercata proprio nel collegamento tra i singoli atti di acquisto e i singoli atti di vendita, ovverosia nella preordinazione⁽¹⁴³⁾. Proprio in ragione di ciò, non si può che negare l'identità tra collezionismo e attività d'impresa, data l'assenza del nesso causale tra le operazioni di acquisto dei beni facenti parte di una collezione e la loro successiva (nonché eventuale) vendita.

Infatti, nell'attività tipica del collezionista non pare esservi – contrariamente a quella dello speculatore - alcuna preordinazione tra l'acquisto di un bene, che viene così a far parte della collezione, e la sua successiva rivendita, poiché i beni sono acquisiti non al fine (programmato) di essere rivenduti, ma per essere posseduti, e la cessione degli stessi è solo eventuale (*i.e.*, non prospettata *ab origine*) e connaturata solitamente all'esigenza – del tutto normale per un collezionista - di procurarsi beni di maggior interesse per la propria collezione⁽¹⁴⁴⁾. In altri termini, quindi, nell'attività di un collezionista non si riscontra di norma un collegamento funzionale tra l'acquisto e la vendita di un bene, poiché il singolo bene acquistato entra a far parte della collezione tendenzialmente per restarvi⁽¹⁴⁵⁾ ⁽¹⁴⁶⁾.

⁽¹⁴³⁾ Sulla preordinazione come combinazione di tipo funzionale tra due atti si veda anche D. STEVANATO, *La vendita frazionata di una collezione d'arte configura una "attività commerciale occasionale"?*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, 65 ss.

⁽¹⁴⁴⁾ M. BEGHIN, *La capitalizzazione del profitto in beni non esclude l'esercizio dell'attività d'impresa*, cit., 1620.

⁽¹⁴⁵⁾ V. VERDUCI, *Collezionismo e attività d'impresa*, cit., 304.

⁽¹⁴⁶⁾ Occorre tuttavia precisare che tale conclusione si riferisce all'attività che generalmente un collezionista pone in essere, ma non si può escludere del tutto che anche un collezionista possa essere assoggettato ad imposizione quale imprenditore (occasionale) qualora ci si discosti dallo schema "tipico" del collezionismo. Ciò è chiaramente rappresentato in G. FALSITTA, *Alcune puntualizzazioni in tema di "attività commerciali non abituali", di operazioni speculative isolate e di "capital gains"*, cit., 93 ss., laddove l'Autore cita ad esempio il caso in cui «Tizio abbia

Da ciò si evince bene che l'elemento quantitativo è (anche) in tal caso poco rilevante: ai fini di valutare se un insieme di atti costituisca un'attività non conta né il numero delle operazioni perfezionate, né l'entità degli importi delle singole transazioni, per cui «*cinquanta atti isolati di commercio rimangono tali se sguarniti della preordinazione. Una sola compravendita, invece, potrebbe generare un'attività*» laddove si dimostri che l'acquisto è stato eseguito nella prospettiva della successiva cessione a titolo oneroso»⁽¹⁴⁷⁾.

Atteso quindi che non è né il numero, né l'entità dei singoli atti a far sì che gli stessi possano essere complessivamente ricondotti ad un'attività, bensì lo è il nesso causale tra tali atti ed in particolare la preordinazione, occorre quindi chiedersi come sia possibile accertare la preordinazione di un atto di acquisto rispetto ad un atto di vendita. Infatti, un conto è affermare in via di principio che sussista preordinazione quando un'operazione di acquisto di un bene è stata

acquistato un quadro d'autore ad un miliardo [di lire] avendo già a sue mani un'offerta vincolante di acquisto di quel quadro da parte di Sempronio per un miliardo e cinquecento milioni. La domanda è questa: è corretto negare che Tizio, vendendo il quadro a Sempronio, abbia posto in essere un'attività commerciale occasionale (o, se si preferisce, una isolata operazione speculativa) e opinare che l'utile differenziale di 500 milioni non sia reddito assoggettabile alle imposte reddituali?»

⁽¹⁴⁷⁾ M. BEGHIN, *La capitalizzazione del profitto in beni non esclude l'esercizio dell'attività d'impresa*, cit., 1620, in linea con A. FANTOZZI (*Imprenditore e impresa nel diritto tributario*, cit., 197-198) e G. FALSITTA (*Alcune puntualizzazioni in tema di "attività commerciali non abituali", di operazioni speculative isolate e di "capital gains"*, cit., 93 ss.). Contro tale impostazione altra parte della dottrina (R. BAGGIO, *I redditi da attività commerciali occasionali*, in *Rass Trib.* n. 2 del 1990, I, 75 ss.) secondo cui «è assai difficile interpretare l'espressione "attività commerciale non abituale" in senso talmente ampio ed esteso fino a comprendere anche l'ipotesi di una semplice e isolata compravendita. Il concetto di "attività" richiama infatti alla mente un qualcosa di più, una certa reiterazione di atti materiali che trovano il loro momento unificante nel fatto di essere funzionalmente rivolti all'ottenimento di un determinato risultato [...]». Tale Autore deduce quindi che «per parlare di attività occasionale nella circolazione dei beni [...] è necessario che, in un arco di tempo definito o definibile, si manifesti una reiterazione di atti di acquisto e di vendita». Anche M. POLANO (*Impresa nel diritto tributario*, cit., 189) sembra sostanzialmente aderire a tale interpretazione: l'Autore osserva infatti che «l'attività tenuta presente dal legislatore fiscale [...] è infatti, in primo luogo e di regola, attività ripetitiva di singole operazioni o di sequenze di atti [...]». Attività, quindi, intesa non solo come insieme di atti coordinati o unificati funzionalmente dalla unicità dello scopo, ma anche come ripetizione sistematica degli stessi atti o sequenze [...]. La tesi che attribuisce rilevanza alla necessaria reiterazione degli atti nel tempo è peraltro radicalmente contestata da G. FALSITTA nell'opera sopra citata, il quale afferma – in linea con l'interpretazione riportata nel testo, seppur con qualche differenza rispetto alla tesi espressa da A. FANTOZZI nell'opera sopra citata – che «in questo modo [si] trascura di considerare che l'operazione speculativa isolata è caratterizzata dalla presenza di un atto di acquisto e di un successivo atto di vendita; da qui l'erroneità dell'idea che l'operazione speculativa e l'isolato atto di commercio siano la stessa cosa e che la prima, quale sintesi funzionale di due atti distinti, non possa essere considerata una "attività"». Quest'ultimo Autore osserva inoltre che l'elemento della reiterazione non può essere in alcun modo rilevante per «costruire ontologicamente una attività commerciale occasionale», poiché a tal fine non occorre «né l'ambo secco né la terna».

effettuata nella prospettiva della vendita del medesimo, un conto è invece comprendere su quali basi si debba appurare l'esistenza o meno del nesso in parola.

A tal fine, la dottrina e la giurisprudenza ha individuato taluni indici, il cui valore non può che essere indiziario e la cui presenza non può in alcun modo essere conclusiva di per sé stessa. Tra tali indici sono particolarmente rilevanti la tipologia dei beni compravenduti, l'arco temporale intercorrente tra l'acquisto e la cessione, la frequenza e il motivo delle transazioni, le circostanze che hanno condotto all'alienazione dei beni, e le modalità di acquisto dei singoli beni⁽¹⁴⁸⁾. Ciò non toglie, si ripete, che la valutazione in merito al nesso causale tra acquisto e vendita vada considerato sulla base dell'analisi complessiva della situazione concreta⁽¹⁴⁹⁾.

Ciò anche in ragione del fatto che, se taluni connotati "tipici" del collezionismo sembrano essere suscettibili di negarne la tassazione quale attività d'impresa, molto più complesso e meno tipizzato può essere l'accertamento della sussistenza di un'attività fiscalmente rilevante in altri casi. Anche in questi ultimi non potrà che farsi riferimento alla preordinazione, intesa come nesso funzionale/teleologico tra i singoli atti. Sembra a tal fine significativa una pronuncia dell'Amministrazione finanziaria, seppur risalente, su un caso concernente la costruzione e la successiva rivendita di un immobile.

Infatti, in precedenza si è descritto come l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza considerino generalmente esistente la preordinazione, e quindi la

⁽¹⁴⁸⁾ Cfr. G. FALSITTA, *Alcune puntualizzazioni in tema di "attività commerciali non abituali", di "operazioni speculative isolate" e di "capital gains"*, cit., 93; M. BEGHIN, *La capitalizzazione del profitto in beni non esclude l'esercizio dell'attività d'impresa*, cit., 1620.

⁽¹⁴⁹⁾ Sembrano a tal fine rilevanti gli indici elaborati nella giurisprudenza del Regno Unito (riportati in Cfr. G. FALSITTA, *Alcune puntualizzazioni in tema di "attività commerciali non abituali", di "operazioni speculative isolate" e di "capital gains"*, cit., 93) in tema di accertamento dell'attività speculativa isolata (o meglio, dell'isolata operazione commerciale); secondo tale giurisprudenza, infatti, vi sarebbero una serie di indici segnaletici dell'isolata operazione commerciale:

- (i) se l'oggetto dell'alienazione è stato acquistato con probabilità per uno scambio piuttosto che per investimento;
- (ii) la durata del possesso (i commercianti normalmente non detengono le loro mercanzie per lunghi periodi);
- (iii) la frequenza e il numero di simili transazioni;
- (iv) se sia stato intrapreso un lavoro supplementare su o in connessione con la proprietà realizzata, allo scopo di mettere i beni in condizione di facilitare la rivendita;
- (v) le circostanze che provocarono l'alienazione;
- (vi) il motivo della transazione.

presenza di un'attività fiscalmente rilevante, in caso di costruzione/ristrutturazione e successiva rivendita di immobili. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, nella Risoluzione n. 363580 del 17 maggio 1978 affronta un caso analogo e giunge a conclusioni sensibilmente differenti rispetto a quelle che sarebbe lecito attendersi esaminando le più recenti pronunce sopra citate.

La fattispecie concerne il caso in cui due soggetti persone fisiche «*quali eredi del loro padre, divennero comproprietari di un terreno in..... e che, al fine di valorizzare detto cespite, vi costruirono un immobile allo scopo di trarne frutti civili. Successivamente i fratelli....., per sopravvenute contingenze, decisero di disfarsi dell'immobile [...]*». Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria affermò che «*non si ravvisa un esercizio professionale e sistematico di una attività economica diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi idonea a realizzare il presupposto soggettivo ai fini della applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, bensì un'attività occasionale di disinvestimento del patrimonio costituito dal detto immobile*».

L'Amministrazione finanziaria nega - correttamente - il nesso causale tra l'acquisto del terreno, la costruzione dell'immobile e la successiva rivendita dello stesso, sulla base sostanzialmente di tre indici:

- (i) il fatto che il cespite “di partenza”, ovvero il terreno, fosse pervenuto ai soggetti non per un acquisto a titolo oneroso (che avrebbe potuto, anche se non ex se, far presumere l'eventuale preordinazione), bensì *mortis causa*;
- (ii) l'intento dei soggetti di valorizzare il cespite, costruendo un immobile sul terreno ricevuto per successione, ai soli fini di un maggior godimento del patrimonio personale, *i.e.* essenzialmente per ritrarne canoni di locazione;
- (iii) il fatto che la cessione del cespite avvenne “*per sopravvenute contingenze*” e non fosse prospettata inizialmente.

Ciò è del tutto in linea con quanto esposto in precedenza: è chiaro che se si fa riferimento ai tre indici sopra descritti non si può che negare l'assenza di

preordinazione dell'operazione di acquisto (peraltro *mortis causa*) rispetto all'operazione di vendita, e mancando un nesso causale l'Amministrazione qualifica l'attività non come esercizio d'impresa in via occasionale (come avrebbe fatto in mancanza della sola abitudine), ma come “disinvestimento occasionale del patrimonio”.

In conclusione, quindi, la valutazione in merito a se un certo comportamento di un contribuente sia qualificabile o meno come “attività” si risolve essenzialmente nel considerare se esista o meno un nesso causale, ed in specie una preordinazione, tra le operazioni poste in essere. Di conseguenza, per esservi un'attività e non solo un insieme di atti, è necessario che certe operazioni siano effettuate non *stand alone*, ma in prospettiva di effettuarne altre collegate da un vincolo funzionale.

Ciò vale essenzialmente, si ricorda, per le operazioni di compravendita, in cui occorre valutare se le operazioni di acquisto di uno o più beni siano state effettuate nella prospettiva di una vendita degli stessi: in tal caso, infatti, singoli atti di acquisto o di vendita, che ove considerati *ex se* non sarebbero suscettibili di dar luogo ad attività d'impresa, sono collegati da un nesso causale che consente di desumere l'esistenza di un'attività, ed in specie di un'attività d'impresa (in quanto intermediaria nella circolazione di beni).

4. L'economicità dell'attività. Distinzione tra attività d'impresa e trasformazione/godimento patrimoniale

Si è descritto in precedenza che singoli atti posti in essere da un soggetto, financo se numerosi o particolarmente rilevanti, non costituiscono un'attività in senso proprio se non vi è un collegamento funzionale tra di loro.

A ben vedere, tuttavia, ciò non è sufficiente per qualificare un'attività come d'impresa - *rectius*, come attività economica e, se sussistono ulteriori requisiti, come attività d'impresa commerciale. Anche un collezionista, infatti, effettua operazioni tra loro indubbiamente legate dalla medesima causa, ed è per questo che gli atti posti in essere da un collezionista – specie se la collezione è di dimensioni rilevanti – possono anche integrare la nozione di attività, la quale

comprenderebbe in tale prospettiva atti di scambio di beni (compravendite o permutate) e tutti quegli atti finalizzati alla conservazione della collezione stessa; per cui è chiaro che non si può escludere a priori che gli atti di vendita posti in essere dal collezionista si collochino in un complesso di operazioni volte ad uno scopo unitario ⁽¹⁵⁰⁾. Ci si chiede quindi quale sia l'ulteriore *discrimen* che consente di affermare che l'attività del collezionismo e l'attività del commerciante siano soggette (o meno) a tassazione secondo modalità molto differenti.

Tale elemento va individuato nell'economicità, caratteristica collegata all'elemento teleologico dell'attività, ovvero sia quale idoneità a perdurare nel tempo, cioè come potenzialità di durata, come capacità *ex se* di perdurare nel tempo senza il supporto di economie esterne ⁽¹⁵¹⁾. In tal caso l'economicità starebbe quindi ad indicare innanzitutto l'adozione di un metodo economico, cioè di un criterio di produzione quantomeno idoneo a remunerare i fattori di produzione.

Certamente è possibile definire in parte l'economicità, ed in specie l'adozione di un metodo economico, come parte della professionalità (*i.e.*, come "professionalità-economicità", contrapposta alla professionalità-abitualità), sempre che si convenga tuttavia, come del resto ammesso dalla stessa dottrina che valorizza la professionalità come economicità, che la professionalità non si esaurisce solo nell'economicità ⁽¹⁵²⁾. Tuttavia, è valido anche il contrario: ovvero sia, ciò non significa che nel requisito della professionalità si esaurisca l'elemento dell'economicità.

L'elemento dell'economicità, infatti, è concetto più complesso, essendo composto non solo dal c.d. metodo economico, ma anche dall'ulteriore carattere della destinazione al mercato. E' di tutta evidenza che, anche nell'accezione comune dei termini, ove vi è professionalità vi è anche destinazione al mercato, poiché è del tutto logico che un'attività svolta professionalmente trovi naturale sbocco nel mercato, e tuttavia sembra difficile sostenere che tali concetti si pongano l'uno quale parte o corollario dell'altro, essendo (anche in tal caso,

⁽¹⁵⁰⁾ V. VERDUCI, *Collezionismo e attività d'impresa*, cit., 307.

⁽¹⁵¹⁾ A. GIOVANNINI, *La nozione di imprenditore*, cit., 460.

⁽¹⁵²⁾ Sul fatto che la professionalità non consista solo nell'economicità A. GIOVANNINI, *La nozione di imprenditore*, cit., 460

innanzitutto nel sentire comune) il concetto di professionalità cosa diversa dalla destinazione al mercato ⁽¹⁵³⁾.

Alla luce di quanto sopra descritto, occorre osservare che, anche se la professionalità può in via di principio essere intesa in più accezioni, l'economicità non rileva quale parte della locuzione "per professione abituale", poiché tale espressione è da ricollegarsi solamente all'abitualità, e in tal senso depone, come sopra evidenziato, quasi unanime dottrina. Ci si chiede quindi se, posto che il requisito dell'economicità non sembra rilevare nella stessa locuzione "per professione abituale", se questo costituisca o meno un elemento rilevante nella definizione fiscale di impresa commerciale.

La risposta sembra dover essere positiva, non perché le norme in questione facciano direttamente menzione del requisito ulteriore dell'economicità (nella sua duplice veste, si ricorda, di metodo economico e di destinazione al mercato) bensì per effetto del richiamo implicito del legislatore alla disciplina civilistica dell'impresa: in tale prospettiva, infatti, il requisito dell'economicità è certamente rilevante anche dal punto di vista fiscale, anche se non è espressamente menzionato, per effetto del richiamo implicito all'articolo 2082 c.c., e in ragione di ciò ben si comprende perché la dottrina tributaria, in linea con quella civilistica e commercialistica, ammetta che per aversi impresa sia necessario porre in essere un'attività economica volta almeno, in sostanza, al pareggio di bilancio ⁽¹⁵⁴⁾.

Logica conseguenza di ciò è che non si abbia impresa commerciale, né dal punto di vista civilistico né da quello fiscale, se l'attività non è svolta con metodo economico e/o se la stessa non trova la sua naturale destinazione nello scambio con terze economie, cioè nel mercato. Non sarebbe quindi corretto non attribuire rilevanza all'economicità nella definizione di imprenditore solo perché le norme tributarie non menzionano espressamente tale requisito; esso, anzi, può essere financo considerato non come un requisito, ma come un prerequisito perché sussista attività d'impresa, in quanto in mancanza di economicità non si avrebbe

⁽¹⁵³⁾ Anche perché considerare la destinazione al mercato *sic et simpliciter* come parte della professionalità comporterebbe, per così dire, una parziale schizofrenia di tale concetto: è chiaro infatti che un'attività può essere destinata al mercato anche se occasionale, mentre la professionalità deve intendersi in primo luogo come professionalità-abitualità

⁽¹⁵⁴⁾ Si veda *ex multis* F. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, III, 349.

luogo ad impresa e non sarebbe nemmeno necessario procedere ad accertare la sussistenza degli altri requisiti.

Si deve quindi riconoscere che ciò che rileva, oltre alla preordinazione, è lo scopo economico degli atti posti in essere: se un'attività, secondo la nota definizione dell'Auletta ⁽¹⁵⁵⁾, è un insieme di atti unificati sul piano funzionale dalla unicità dello scopo, per aversi un'attività economica occorre necessariamente che tale scopo sia economico. Infatti, un insieme di atti di scambio può essere qualificato come "attività" sulla base della preordinazione, ma rimane il fatto che tale attività non potrà essere qualificata come attività d'impresa (quale *species* del *genus* "attività economica") in mancanza del requisito dell'economicità.

In altri termini, ai fini dell'integrazione della fattispecie-impresa non sarebbe sufficiente una generica preordinazione, ma occorre una "preordinazione speculativa", o meglio una preordinazione di tipo economico che travalichi il "normale" godimento di un bene ⁽¹⁵⁶⁾.

Ciò è particolarmente evidente innanzitutto se si considera che, ammettendo l'irrilevanza a tal fine del requisito dell'economicità, si giungerebbe a conclusioni invero piuttosto paradossali: si pensi ad esempio al caso, oggetto di una sentenza della Commissione tributaria centrale, di un individuo che commissiona la costruzione di una villetta al mare o in montagna per l'utilizzo suo e della sua famiglia: è del tutto evidente che tale soggetto porrà in essere una serie di atti preordinati (nel senso di programmati), quali stipulare un accordo con una impresa edile per la costruzione dell'immobile, incaricare un elettricista, un pavimentista e altri soggetti etc., ottenere i necessari permessi e così via, ma questi atti – seppur indubbiamente caratterizzati da un nesso causale di tipo funzionale/teleologico - non hanno come scopo un utilizzo del bene connotato dall'economicità, ovverosia di rivendere il cespite sul mercato ad un prezzo quantomeno pari ai costi sostenuti: è chiaro infatti che il nesso causale che unisce

⁽¹⁵⁵⁾ AULETTA, "Attività", in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1958, 982.

⁽¹⁵⁶⁾ Utilizza la locuzione "preordinazione speculativa" R. BAGGIO, *I redditi da attività commerciali occasionali*, cit., 80.

gli atti compiuti da tale soggetto è orientato al godimento del bene, e non ad un obiettivo di carattere economico ⁽¹⁵⁷⁾.

Più in dettaglio, in precedenza si è avuto modo di delineare il concetto di economicità come composto da due elementi, ovverosia l'orientamento - quantomeno - alla remunerazione dei fattori produttivi diversi dall'imprenditore (e quindi al c.d. metodo economico, che si pone come obiettivo il "pareggio di bilancio") e la destinazione al mercato, ove per quest'ultima si intende appunto il realizzo in prospettiva sul mercato dell'*output* prodotto.

In altri termini, quindi, non è sufficiente esaminare se vi sia o meno la preordinazione, ma occorre determinare se tale preordinazione ha come fine ultimo un fine economico, oppure se si risolve nel godimento del patrimonio personale ⁽¹⁵⁸⁾. Chiaramente la sussistenza o meno dell'adozione di un metodo economico va valutata non *ex post*, ovverosia sulla base dei risultati ottenuti alla conclusione di detto processo, ma al momento dell'inizio dell'attività, ovverosia dell'effettuazione delle operazioni di acquisto che si intendono preordinate alle successive cessioni, poiché è di tutta evidenza che la destinazione al mercato, come il metodo economico, può inizialmente mancare e sopravvenire in un secondo momento ⁽¹⁵⁹⁾.

⁽¹⁵⁷⁾ Si fa riferimento alla sentenza della Commissione Tributaria Centrale 12 luglio 1983, n. 1961.

⁽¹⁵⁸⁾ Una parte della dottrina (V. VERDUCI, *Collezionismo e attività d'impresa*, cit., 308) basa invece tale distinzione sulle modalità con cui il soggetto si inserisce nel mercato: con riferimento all'attività del collezionista, si rileva infatti che la differenza tra collezionista e commerciante sarebbe anche da ricercare nell'attitudine alla produzione di nuova ricchezza, poiché «il commerciante "crea", o meglio contribuisce a creare il mercato; invece, il collezionista si inserisce in un mercato già esistente, servendosi piuttosto di esso per alimentare la propria collezione. Quest'ultimo, in altre parole, pur inserendosi in un'attività di circolazione dei beni in forza di atti di acquisto e di vendita compiuti anche con una certa ripetitività e costanza, tuttavia non aggiunge valore ai beni scambiati e, conseguentemente, non crea nuova ricchezza.» In realtà tali circostanze ravvisabili in capo al collezionista, più che differenziazioni ulteriori rispetto a quella dell'economicità ed a questa affiancati, sembrano piuttosto essere manifestazione dell'assenza dell'economicità: l'attività del collezionista non sembra infatti porsi sul mercato in maniera diversa da quella del commerciante, poiché entrambi operano con le stesse modalità e gli stessi strumenti giuridici (*i.e.*, atti di acquisto e di vendita), e la maggiore differenza tra i due sembra risiedere proprio nel fatto che la destinazione al mercato, dovendo essere valutata al momento degli atti di acquisto, sia per il collezionista solo un elemento sopravvenuto ed eventuale.

⁽¹⁵⁹⁾ In tale prospettiva si comprende ulteriormente la correttezza dell'orientamento dell'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 363580 del 17 maggio 1978 e della Commissione Tributaria Centrale nella sentenza 3 gennaio 1989, n. 10), concernente una fattispecie in cui un soggetto persona fisica costruì un fabbricato, composto di otto appartamenti, ne concesse sette in locazione a terzi e ne cedette uno. Al riguardo, il contribuente osservò che per configurare un'impresa mancava la circostanza che «l'attività [fosse] economica, avente cioè uno scopo patrimoniale per

Se da quanto appena esposto tale concetto risulta in via di principio definito, anche per l'economicità, come per la preordinazione, la questione principale concerne piuttosto l'accertamento in merito alla sussistenza della stessa. Accertata infatti la preordinazione nel compimento di una serie di atti, come dimostrare che tale preordinazione ha avuto *ab origine* un fine di carattere economico e non solamente di godimento (o viceversa)?

Anche in tal caso l'accertamento della sussistenza di tale requisito non può che basarsi sulla fattispecie concreta, non potendo l'economicità essere ricollegabile in via univoca ed immediata alla presenza di uno o più elementi – i quali quindi, come per la prova della preordinazione, dovranno sempre essere valutati come aventi carattere al limite indiziario.

A tali fini, assumerà chiaramente particolare rilevanza se ed in che momento sia stata effettuata un'attività volta alla ricerca di un acquirente: è evidente infatti che, se ad esempio un soggetto acquista un terreno per edificarvi un immobile, e contestualmente all'acquisto del terreno o nelle more dell'edificazione dell'immobile procede a dare l'incarico ad un'agenzia immobiliare per la vendita di tutto o parte dell'immobile, a porre inserzioni sui quotidiani, avvisi di vendita sull'immobile etc., sarà del tutto improbabile negare che la preordinazione degli atti posti in essere da tale soggetto abbia avuto sin dall'origine uno scopo economico-realizzativo.

essere rivolta a produrre ricchezza. Onde la non considerabilità come tale dell'attività svolta solo occasionalmente, è organizzata e compiuta per sé e per la propria famiglia, con l'effetto che non costituisce esercizio di impresa il solo godimento dei frutti di cui il bene prodotto sia capace». La Commissione accolse il ricorso, confermando le tesi del contribuente e precisando che «[...] non sussistono gli estremi dell'impresa edilizia laddove, col dichiarato intento del costruttore di non alienare, la costruzione risponda ad esigenze proprie e della propria famiglia; e ciò anche se nel corso della costruzione, per sopraggiunti motivi economici, risulti alienato un appartamento facente parte del fabbricato [...]». Si noti come in tale pronuncia la Commissione Tributaria Centrale non nega che sussistano motivi economici nella decisione di cedere un appartamento, ma osserva che trattasi di motivi economici “sopraggiunti”, ovvero sia non esistenti al momento dell'edificazione del fabbricato.

5. Segue. L'economicità quale fondamento della definizione di impresa nella disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia fiscale

Nel precedente paragrafo si è avuto modo di esaminare come il criterio dell'economicità, sebbene non menzionato espressamente nelle norme fiscali, sia importante nella qualificazione della fattispecie-impresa nel diritto interno.

Vi è tuttavia un ambito in cui tale elemento viene particolarmente valorizzato ed assume una rilevanza financo maggiore rispetto a quella attribuitale dall'ordinamento interno, ovverosia la disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato. Ciò non rimane peraltro una questione ristretta all'ambito della giurisprudenza comunitaria: è chiaro che l'individuazione dell'attività d'impresa quale presupposto per l'applicazione del divieto di aiuti fiscali ha una rilevante incidenza sugli ordinamenti nazionali, poiché viene introdotta di fatto negli Stati dell'Unione Europea la necessità di valutare se la nozione interna di attività d'impresa causi un effetto distorsivo sulla concorrenza e/o influenzi il commercio tra Stati (¹⁶⁰).

Al fine di comprendere perché la nozione di impresa in tale materia sia basata sul concetto di economicità, occorre innanzitutto premettere che la definizione di impresa nella disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato non è coincidente con altre definizioni di impresa nel diritto comunitario in ragione del fatto che, come osservato da diversi Autori, nel diritto comunitario la nozione di impresa è subordinata alla finalità del particolare settore in cui essa è ricompresa (¹⁶¹).

In particolare, è di tutta evidenza come la normativa europea in tema di aiuti di Stato in materia fiscale faccia riferimento alla nozione di impresa non a fini impositivi, bensì al fine di tutelare la concorrenza nel mercato comune e ad evitare che determinate pratiche commerciali o determinati interventi posti in essere dagli

(¹⁶⁰) F. AMATUCCI, *Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, cit., 789.

(¹⁶¹) Sul punto L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, cit., 163, in cui si afferma che la mancata elaborazione di una definizione comune di impresa nei trattati sarebbe proprio volta a consentire di desumerne i diversi possibili significati nell'ambito delle singole disposizioni e delle loro differenti finalità.

Stati membri possano pregiudicare il commercio tra questi ultimi (¹⁶²). E' chiaro quindi che tale finalità ha inciso in maniera determinante nel formare la nozione di impresa (soprattutto) da parte della Corte di Giustizia, la quale, chiamata ad interpretare le disposizioni del Trattato CE, al fine di rendere effettiva e sostanziale l'esigenza di tutela della concorrenza *ex art. 87 e seguenti* del Trattato ha ampliato notevolmente la nozione di impresa al fine di includere ogni soggetto che eserciti qualsiasi attività economica (¹⁶³).

Da quanto appena esposto si comprende come la nozione comunitaria nella disciplina degli aiuti di Stato si concentri su un particolare aspetto dell'economicità: la destinazione al mercato. Ai fini della normativa europea in esame, infatti, un'impresa può essere definita tale non tanto se essa opera o meno con metodo economico, quanto se i beni o i servizi da essa prodotti trovano destinazione sul mercato, e quindi siano idealmente in grado di porsi in concorrenza con altre attività economiche (¹⁶⁴). Ciò sul presupposto che ai fini della disciplina in materia di aiuti di Stato è rilevante conoscere se l'aiuto offerto dallo Stato ad una particolare attività è idoneo a falsare la concorrenza, e non è tanto rilevante il movente soggettivo (sia esso il pareggio di bilancio, o tantomeno lo scopo di lucro) di chi svolge una determinata attività; in altri termini, quindi, se la disciplina in materia di aiuti di Stato si preoccupa di tutelare il buon funzionamento del mercato, è logicamente a quest'ultimo che fa riferimento anche per determinare cosa sia o meno impresa.

6. L'organizzazione ad impresa. Delimitazione dell'attività d'impresa rispetto alle attività di lavoro autonomo.

La valutazione in merito a se un soggetto sia o meno un imprenditore commerciale dipende, come già descritto *retro*, dalla qualificazione dell'attività svolta da questi, in quanto – si ripete – una volta determinato che una tale attività

(¹⁶²) L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, cit., 168.

(¹⁶³) Particolarmente significative nella giurisprudenza comunitaria in tema di aiuti di Stato sono tra le altre le sentenze della Corte di Giustizia 10 gennaio 2006, C-222/04 (*Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato*), 17 febbraio 1993, cause C-159/91 e C-160/91; 19 gennaio 1994, C-364/92 (*Eurocontrol*).

(¹⁶⁴) Cfr. L. PEVERINI, *La nozione di impresa*, cit., 170-172.

integra i presupposti della fattispecie-impresa l'attribuzione della qualifica di imprenditore al soggetto che la pone in essere è legata solamente all'ascrivibilità dell'attività d'impresa a tale soggetto (¹⁶⁵).

Come accennato nel precedente paragrafo, tale tema è particolarmente importante se si considera che l'attività svolta da una persona fisica può essere suscettibile di rientrare tra l'attività d'impresa, tra l'attività di lavoro autonomo, oppure, in assenza di ulteriori presupposti, in nessuna delle due (e dare quindi luogo a redditi diversi). Certamente la delimitazione tra le categorie sopra enunciate (attività di lavoro autonomo, impresa commerciale o nessuna delle due) rilevano per ragioni invero molto diverse, per cui i rapporti tra le stesse verranno esaminati separatamente.

In questa sede si considera il primo dei "confini" sopra menzionati, ovverosia quello tra imprenditore commerciale e lavoratore autonomo. Innanzitutto, se si considerano le imposte sui redditi è chiaro che, laddove un soggetto eserciti un'attività economica-produttiva di reddito in maniera abituale, l'incertezza non verterà certo sulla sua soggettività passiva: infatti, è fuor di dubbio che l'incertezza tra qualificare tale attività come produttiva di redditi di lavoro autonomo o d'impresa riguarderà unicamente le regole per la determinazione del reddito di tale categoria, ma non anche il fatto che l'incremento di ricchezza conseguito dal soggetto "agente" sia o meno fiscalmente rilevante (¹⁶⁶). Ciò, come già menzionato in precedenza, non implica affatto una connotazione svalutativa di tale delimitazione, anzi: è noto che classificare un soggetto come produttore di redditi d'impresa o di redditi di lavoro autonomo comporta due modalità impositive notevolmente differenti, essendo il primo soggetto a tassazione secondo il principio della competenza economica ed il secondo in base al principio di cassa (seppur con rilevanti eccezioni), con profonde differenze in termini di adempimenti, di effettuazione di ritenute e così via. Ad analoghe conclusioni si perviene se si esamina la disciplina in tema di imposta sul valore aggiunto: peraltro, ancor meno sensibile sembra essere la

(¹⁶⁵) Tale aspetto non invero è privo di rilevanza, ed anzi è significativamente importante, come si vedrà nei seguenti capitoli, nella valutazione in merito alla commercialità o meno di enti non commerciali quali i trust.

(¹⁶⁶) Così M. BEGHIN, *L'esercizio di impresa nell'Iva*, cit., 796.

differenza tra le due fattispecie se si considera tale imposta, poiché entrambi sono infatti soggetti Iva, seppur con alcune differenze - invero non trascurabili, ma nel complesso non idonee a tracciare significative discriminazioni nel presupposto e nel meccanismo applicativo dell'imposta.

Nondimeno, la distinzione in esame è fondamentale nell'ambito dell'Irap, in quanto, come precisato dalla Corte costituzionale, per i soggetti che svolgono attività intrinsecamente d'impresa il problema dell'accertamento del requisito dell'autonoma organizzazione non si pone, essendo essa presente *in re ipsa*, mentre l'accertamento di tale requisito assume cruciale importanza per quanto riguarda i soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo ⁽¹⁶⁷⁾ ⁽¹⁶⁸⁾.

Se si considera l'ambito delle imposte sui redditi, occorre considerare la definizione di redditi di lavoro autonomo recata dall'articolo 53 del Tuir, secondo cui «sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni», laddove per quest'ultimo s'intende «l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI», ovvero sia diverse da quelle produttive di reddito d'impresa ⁽¹⁶⁹⁾. Appare quindi chiaro che ai fini delle imposte sui redditi, un soggetto sarà classificato tra i lavoratori autonomi non tanto per caratteristiche proprie di quella categoria (che pur vi sono: la natura essenzialmente "intellettuale" dell'attività svolta, l'autonomia, l'abitudine), bensì *in negativo*,

⁽¹⁶⁷⁾ Sentenza della Corte Costituzionale del 10 maggio 2001, n. 156. Sul tema si veda M.A. PROCOPIO, *Gli incerti confini tra esercizio d'impresa e attività professionale*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 12 del 2008, 1051.

⁽¹⁶⁸⁾ Occorre tuttavia osservare che l'assoggettabilità ad Irap di talune categorie di imprenditori commerciali è in realtà meno scontata di quanto l'affermazione riportata e di quanto la sentenza della Corte Costituzionale farebbe ritenere; infatti, per talune categorie di soggetti, quali promotori finanziari, agenti e rappresentanti di commercio, nonché (si ritiene) alcune tipologie di piccole imprese altra giurisprudenza ha confermato l'assoggettabilità ad Irap sono in presenza di un'autonoma organizzazione. Si vedano a tal fine *ex multis* G. GAVELLI, A. VERSARI, *Requisito dell'organizzazione nel lavoro autonomo e presupposto impositivo Irap*, in *Il Fisco* n. 28 del 2009, 4565; M. PROCOPIO, *L'Irap e l'autonoma organizzazione per gli agenti di commercio e per i promotori finanziari*, in *Dir. Prat. Trib.* n. 3 del 2009, 607.

⁽¹⁶⁹⁾ Dalla definizione riportata si evince bene la differenza con l'articolo 55 del Tuir: quest'ultimo fa infatti esplicito (ed implicito) riferimento al Codice civile, mentre la definizione di lavoro autonomo non richiama in alcun modo le norme civilistiche. Ciò in ragione soprattutto del fatto che il lavoro autonomo non trova una compiuta definizione nelle norme civilistiche: il Codice definisce infatti il contratto d'opera (art. 2222) e le professioni intellettuali (art. 2229), ma la norma tributaria non fa riferimento a tali disposizioni ed ha invece «indicato promiscuamente sia le ipotesi dell'esercizio di arti e mestieri che quelle di attività artistiche e professionali in senso stretto» (A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 114).

ovverosia se e nella misura in cui l'attività che esercita non è un'attività d'impresa⁽¹⁷⁰⁾ ⁽¹⁷¹⁾.

Parzialmente diversa, invece, la definizione ai fini dell'Iva: l'articolo 5 del D.P.R. n. 633 del 1972 non rinvia in negativo alle attività d'impresa commerciale, ma si limita ad affermare che per esercizio di arti e professioni si intende «*l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo*». Nell'Iva, quindi, il legislatore definisce una categoria di prestatori di servizio (gli esercenti arti e professioni) che interviene nel ciclo economico-produttivo, ma che è allo stesso tempo distinta dagli imprenditori e dai soggetti privati "non-Iva", e definisce tale categoria attraverso il rinvio al concetto di lavoro autonomo, che è espressamente previsto nella disciplina civilistica⁽¹⁷²⁾. Si deve tuttavia ritenere che tali due nozioni compongano un quadro tendenzialmente unitario, innanzitutto, come accennato nel precedente capitolo,

⁽¹⁷⁰⁾ Sul carattere residuale che il legislatore attribuisce ai redditi di lavoro autonomo si veda A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 112. Ciò non toglie comunque che la nozione di lavoro autonomo possa essere ricostruita anche in positivo, definendo l'esercizio di arti e professioni quale attività economica liberale connotata dalle caratteristiche della personalità e dell'originalità della prestazione svolta (cfr. V. FICARI, F. PAPARELLA, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)*, cit., 835. E' messo inoltre bene in rilievo da S. PANSIERI (*I redditi da lavoro autonomo*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2008, parte speciale, 176) che apparentemente l'individuazione dei redditi rientranti in questa categoria sembra avvenire – mercé il riferimento alle attività da cui non derivano redditi d'impresa – in via residuale. Una più attenta lettura della disposizione evidenzia peraltro come la stessa contenga l'indicazione di quattro connotati specifici idonei a caratterizzare le attività da cui derivano redditi di lavoro autonomo, e precisamente:

- la natura essenzialmente "intellettuale" dell'attività svolta (come si desume dal richiamo all'"esercizio di arti e professioni");
- l'autonomia (connotato che vale a distinguere l'attività di lavoro autonomo da quella di lavoro dipendente);
- l'abitualità (connotato che discrimina questa categoria di reddito dai redditi diversi, nell'ambito dei quali ricadono le attività di lavoro autonomo occasionali);
- la non imprenditorialità (connotato che differenzia le attività da cui derivano redditi di lavoro autonomo da quelle da cui derivano redditi d'impresa).»

Ai fini della presente trattazione, è chiaro che - dovendo analizzare la delimitazione tra lavoro autonomo ed impresa commerciale - appare senz'altro opportuno concentrarsi sulla non imprenditorialità, e quindi considerare innanzitutto l'individuazione in negativo.

⁽¹⁷¹⁾ In tale prospettiva si comprende che le disposizioni di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 55 «mirano a colpire tutte le ipotesi [...] di confine tra il lavoro autonomo e l'imprenditore commerciale, tenendo conto delle incertezze che in materia sussistono nella stessa dottrina commercialistica. Sono perciò tipiche norme tributarie di chiusura, di modo da integrare e di correggere il disposto dell'articolo [53 del Tuir]» (G. A. MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, cit., 401).

⁽¹⁷²⁾ Così A. FANTOZZI (*Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, cit., 99-100), il quale afferma che ciò ha il fine sia di comprendere nell'Iva le prestazioni di lavoro non intellettuale rese da soggetti non imprenditori, sia di riservare alla sfera dell'imprenditore tutte le ipotesi di attività commerciali e agricole sia organizzate che non.

per una ragione “storica”, ovverosia legata al fatto che il legislatore sia stato indubbiamente condizionato da esigenze di omogeneità tra imposte sui redditi ed Iva nella delimitazione dell'area dell'impresa rispetto a quella del lavoro autonomo ⁽¹⁷³⁾; senza contare inoltre che, anche ammettendo in astratto un possibile contrasto, ovverosia la possibilità che talune attività considerate d'impresa ai fini delle imposte sui redditi fossero qualificate come “esercizio di arti e professioni” ai fini dell'Iva o viceversa, il problema si ridimensionerebbe in realtà di molto, non essendoci nella sostanza conseguenze di ordine pratico ai fini dell'Iva - e proprio in ragione di ciò si comprende perché nel prosieguo si considereranno primariamente gli aspetti legati alle imposte sui redditi ⁽¹⁷⁴⁾.

In sostanza, quindi, un soggetto produttore di redditi di lavoro autonomo è tale non *ex se*, ma in ragione della mancanza, nell'esercizio della sua attività, di una o più caratteristiche che integrano la fattispecie-impresa ⁽¹⁷⁵⁾. Occorre inoltre considerare che ciò è certamente ben riscontrabile se si considera che i problemi relativi alla qualificazione si pongono solo per i servizi diversi dalle attività elencate nell'art. 2195 c.c.: difatti, le prestazioni di servizi “industrialmente prodotti” o “ausiliari di attività commerciali” non pongono alcun problema di

⁽¹⁷³⁾ In tal senso A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, cit., 105 (anche se da ciò l'Autore ricostruisce l'intento del legislatore di distinguere tra “produzione” e “prestazione” di servizi) e M. BEGHIN, *L'esercizio d'impresa nell'Iva*, cit., 799. In particolare quest'ultimo Autore osserva come «la tendenziale convergenza dipende non soltanto dal fatto che la disciplina Iva, entrata in vigore un anno prima rispetto a quella Irpef, è stata su molti fronti, rispetto a quest'ultimo corpus normativo, un vero e proprio punto di riferimento, ma anche da quello per il quale, al cospetto di problemi comuni, è parso giusto individuare soluzioni parimenti comuni, ferme rimanendo le caratteristiche strutturali e funzionali delle due imposte».

⁽¹⁷⁴⁾ Sul fatto che gli effetti siano a tal fine tutto sommato trascurabili ai fini dell'Iva anche M. BEGHIN, *L'esercizio d'impresa nell'Iva*, cit., 799, e l'ivi citato M. POLANO, *Attività commerciali ed impresa nel diritto tributario*, Padova, 1984, 67 ss.

⁽¹⁷⁵⁾ Secondo R. BAGGIO (*I redditi da attività commerciali occasionali*, cit., 69) la scelta dell'individuazione in negativo operata dal legislatore andrebbe valutata in relazione all'estrema mutevolezza del contesto economico e tecnologico: «questo allargamento [rispetto alle sole arti e professioni “classiche”] si rivela necessario in corrispondenza ad una società, come quella attuale, contraddistinta da un enorme progresso tecnologico e da un'evoluzione estremamente rapida e complessa dei rapporti economico-sociali, che genera sempre nuove attività suscettibili di ricadere entro gli schemi della libera professione. Ed è proprio in questa realtà estremamente fluida che si inserisce la scelta del legislatore tributario di utilizzare un'espressione volutamente generica come “prestazioni di servizi a terzi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile”, invece che riferirsi direttamente alle attività artistiche e professionali le quali potevano venire erroneamente identificate con le sole professioni tradizionali.»

qualificazione, dato che costituiscono *ex lege* esercizio di impresa commerciale⁽¹⁷⁶⁾.

Il tema si pone quindi solo per i servizi non rientranti nell'articolo 2195 c.c., per cui ciò che distingue l'imprenditore commerciale dal lavoratore autonomo è essenzialmente l'elemento dell'organizzazione, o meglio il *livello* di organizzazione. Infatti, è fuor di dubbio che il legislatore tributario riconosca in entrambe le fattispecie la fisiologica presenza di un elemento "organizzativo/patrimoniale", e per tale motivo richiede che un prestatore di servizi si qualifichi come imprenditore commerciale solamente in presenza di una organizzazione in forma d'impresa, ovverosia di un *quid pluris* rispetto alla sola autoorganizzazione⁽¹⁷⁷⁾. Questo perché, a giudizio di autorevole dottrina, per le prestazioni personali di lavoro l'organizzazione esternamente rilevante del lavoro stesso indicherebbe un grado di combinazione di fattori produttivi di una certa complessità, tale da poter essere incluso in una categoria reddituale parimenti complessa come quella dei redditi d'impresa⁽¹⁷⁸⁾.

In altri termini, quindi, attività d'impresa e di lavoro autonomo si differenziano non tanto sul piano ontologico (sebbene sia di tutta evidenza, soprattutto se si considerano le attività artistiche e professionali, che una siffatta distinzione sussiste) bensì sulla base della prevalenza o meno dell'organizzazione, o, più correttamente in tale contesto, della combinazione di fattori produttivi, sugli apporti materiali ed intellettuali del soggetto⁽¹⁷⁹⁾. E' proprio in tale prospettiva che il rapporto tra attività di lavoro autonomo e attività d'impresa può risolversi nella dicotomia autoorganizzazione *vis-à-vis* eteroorganizzazione, ove per la prima si intende una organizzazione come elemento servente rispetto al proprio lavoro e con la seconda una organizzazione in senso proprio, come risultato della combinazione di fattori produttivi.

⁽¹⁷⁶⁾ E ciò a maggior ragione per quanto riguarda la cessione di beni, che è ritenuta indicare in ogni caso la sussistenza di un'organizzazione in forma d'impresa.

⁽¹⁷⁷⁾ Cfr. V. FICARI, *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, cit., 818.

⁽¹⁷⁸⁾ Sul carattere residuale che il legislatore attribuisce ai redditi di lavoro autonomo si veda A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 122.

⁽¹⁷⁹⁾ V. FICARI, *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, cit., 818.

A ben vedere, è proprio il fatto che la delimitazione delle categorie dell'impresa commerciale e del lavoro autonomo sia stata fondata su un diverso *quantum* (o grado) di organizzazione a rendere particolarmente complesso discriminare con certezza tra lavoro autonomo ed impresa. Come determinare, infatti, quale sia il “grado-limite” di organizzazione oltre il quale si ha attività d'impresa, ed entro il quale si ha attività di lavoro autonomo?

E' di tutta evidenza che in tale delimitazione debba essere attribuita rilevanza innanzitutto all'elemento quantitativo: è chiaro che gli indici quantitativi, sia per la loro oggettività, sia per il fatto di riuscire a manifestare all'esterno quale sia l'opera di combinazione dei fattori produttivi svolta da un determinato soggetto, siano elementi significativi da tenere in conto nella qualificazione dell'attività svolta da un soggetto. Tuttavia, la dottrina ha messo giustamente in guardia di fronte alla valenza assoluta di dati quantitativi: fare esclusivo affidamento al dato quantitativo per determinare in che misura un'organizzazione è funzionale al soggetto rischia infatti di avere un significato solamente indiziario e di condurre ad eccessive generalizzazioni⁽¹⁸⁰⁾. Al contrario, non si potrà prescindere da un esame anche qualitativo/funzionale degli elementi che contraddistinguono l'attività svolta da tale soggetto: è chiaro che se l'organizzazione, pur quantitativamente rilevante, rimane comunque in un ruolo servente rispetto al carattere personale dell'opera del soggetto, si avranno comunque redditi di lavoro autonomo anche se le dimensioni dell'organizzazione sembrerebbero suggerire il contrario⁽¹⁸¹⁾.

Quello che rileva, quindi, non è tanto l'entità dell'organizzazione, ma la funzione della stessa nel processo di erogazione del servizio: in particolare, se l'organizzazione è di entità e funzione tale da condurre ad una *spersonalizzazione* dell'opera erogata, ovvero al venir meno dell'*intuitus personae* che caratterizza (o dovrebbe caratterizzare) una prestazione d'opera da una produzione “industriale” di un servizio, è chiaro che al soggetto cui è demandata l'erogazione del servizio in questione compete una prevalente funzione di combinazione dei

⁽¹⁸⁰⁾ In tal senso V. FICARI, *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, cit., 818.; V. FICARI, F. PAPARELLA, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)*, cit., 835-836

⁽¹⁸¹⁾ Sul punto si veda C. SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo*, cit., 276 ss.

fattori produttivi, e quindi è del tutto logico che egli venga ricompreso nel novero (fiscale) degli imprenditori commerciali ⁽¹⁸²⁾ ⁽¹⁸³⁾.

Da quanto appena esposto si comprende con chiarezza come tale valutazione non possa che avere – in assenza, peraltro, di alcun criterio normativo che consenta di giungere ad una predeterminazione della fattispecie – rilevanti margini di discrezionalità e di incertezza; proprio in ragione di ciò, nel corso del tempo sono state molte le pronunce in merito da parte della giurisprudenza e dell'Amministrazione finanziaria, in specie con riferimento all'abrogata imposta locale sui redditi (Ilor) ⁽¹⁸⁴⁾; infatti, mentre il reddito di lavoro dipendente non era soggetto a tale imposta, al contrario il reddito d'impresa ne era assoggettato, e da ciò si può ben comprendere quale fosse soprattutto *ante* abrogazione dell'Ilor la dimensione del problema.

In base a quanto appena esposto, vi è una fattispecie considerata dalla giurisprudenza e dall'Amministrazione finanziaria che meglio di altre consente di capire l'elemento della prevalenza dell'organizzazione sull'elemento soggettivo dell'erogatore del servizio. In particolare, al fine di esaminare in concreto quale sia il “peso” dei diversi elementi nel valutare se una data attività sia o meno attività d'impresa e di lavoro autonomo, sembra opportuno esaminare il caso dei laboratori di analisi cliniche, particolarmente significativa anche in ragione del fatto che ha trovato considerazione anche in una pronuncia della Corte di Cassazione.

⁽¹⁸²⁾ Nel presente capitolo si preferisce utilizzare il termine “erogatore” del servizio, in luogo di produttore o prestatore, poiché tali due termini rimandano alla differenza, sostenuta da diversi Autori, tra produzione e prestazione del servizio – anche se nel presente contributo non si ritiene, come motivato nel primo capitolo, che sussista una differenza tra produzione e prestazione del servizio – e per non indurre in confusione il gentile lettore si è preferito utilizzare il più generico termine “erogatore”.

⁽¹⁸³⁾ Sull'elemento dell'*intuitus personae* si veda Cass. 11 febbraio 1988, n. 1468

⁽¹⁸⁴⁾ Come descritto in M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo unico*, Milano, 2010, tomo I, 970 e ss., la giurisprudenza si è trovata ad esaminare numerosi casi relativamente alla distinzione tra redditi di lavoro autonomo e redditi d'impresa, e ha ricompreso tra i redditi di lavoro autonomo tra gli altri gli agronomi (C.T.C. n. 4998 del 13 luglio 1982), gli agenti SIAE (C.T.P. Casale Monferrato 25 ottobre 1983, n. 21), i portabagagli presso gli scali ferroviari (Cass. 9 novembre 1981, n. 5916), i commercianti ambulanti (C.T.C. 4 dicembre 1980 n. 12910), i soggetti che effettuano servizi di pulizia e vigilanza (C.T.C. 21 maggio 1982, n. 4456). La giurisprudenza ha invece considerato redditi d'impresa quelli, fra gli altri, degli esattori (C.T.C. 7 ottobre 1981, n. 8582) e degli autotrasportatori (C.T.P. Reggio Emilia 21 giugno 1982, n. 1730). Non mancano poi diversi documenti emanati in materia da parte dell'Agenzia delle Entrate, che hanno ritenuto rientrare tra i redditi di lavoro autonomo, tra gli altri, quelli conseguiti dalle guide turistiche (Ris. 27 marzo 1974 n. 10/148), dagli artisti lirici (Ris. 26 luglio 1976 n. 8/883) e dagli spedizionieri doganali (Circ. 7 settembre 1988, n. 22).

Più in dettaglio, la Suprema Corte, con sentenza 22 luglio 2004, n. 13677 ha annullato una decisione della Commissione Tributaria Regionale della Calabria in cui si affermava che l'attività di laboratorio di analisi chimico-cliniche è in ogni caso attività professionale, a prescindere dalle sue caratteristiche concrete, affermando che si debba in generale quantomeno presumere (salva, quindi, la possibilità di prova contraria) che l'attività di analisi chimico-cliniche costituisca attività d'impresa.

La Cassazione svolge nella sentenza in parola alcune considerazioni di ordine generale che appaiono particolarmente utili anche al fine di dirimere problematiche analoghe. La Suprema Corte, infatti, innanzitutto ammette che *«nelle professioni intellettuali o artistiche l'impiego di un complesso organizzato di elementi personali e reali (c.d. organizzazione interna) ha carattere accidentale e accessorio»*, e in secondo luogo delinea la finalità dell'organizzazione dell'artista/professionista nell'*«agevolare il compimento delle prestazioni personali, cioè di un'attività che si trasforma in un risultato indipendente dalle forme organizzative»*. Tali affermazioni sono particolarmente importanti nel chiarire qual è il "livello" di organizzazione che caratterizza un lavoratore autonomo rispetto ad un'impresa: non un parametro (come già descritto *retro*) meramente quantitativo, bensì il fatto che l'organizzazione non vada ad incidere sulla natura della prestazione resa da un soggetto (cioè sull'aspetto qualitativo dell'attività svolta da questi) ⁽¹⁸⁵⁾.

In altri termini, quindi, se l'attività resa da un soggetto è indipendente dall'organizzazione posta in essere dallo stesso, di qualsiasi grado essa sia, tale attività si qualificherà sempre come attività di lavoro autonomo e mai come esercizio d'impresa commerciale ⁽¹⁸⁶⁾. Nella prassi chiaramente non è di regola così: è di tutta evidenza nell'esperienza comune che il contenuto della prestazione

⁽¹⁸⁵⁾ Sostanzialmente analoghi i principi con cui l'Amministrazione finanziaria ha valutato un quesito posto dall'Associazione nazionale dei fotografi professionisti: nella Risoluzione 17 luglio 1996, n. 129/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'attività fotografica si qualifica come esercizio di impresa commerciale quando «in tale attività l'apporto del professionista non è più connesso ad una prestazione d'opera intellettuale ma involge una prevalente opera di organizzazione di vari fattori produttivi e laddove la struttura dell'impresa così organizzata, e non la figura del professionista, assume nei confronti della clientela una rilevante importanza». Si veda sul punto anche M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., 1010-1011.

⁽¹⁸⁶⁾ Chiaramente nell'assunto che tale attività non sia ricompresa nell'elenco di cui all'articolo 2195 c.c.

resa da un soggetto muti a seconda dell'organizzazione posta in essere da questi, la quale può subire un incremento dimensionale rilevante al punto che la gestione della stessa passi da essere «*accidentale ed accessoria*» all'attività tecnica ad essere l'attività principale svolta dall'artista/professionista. Proprio tale circostanza è messa in evidenza nella sentenza sopra citata, laddove la Corte afferma chiaramente che ai sensi dell'art. 2238 c.c. i professionisti intellettuali assumono la qualità di imprenditore commerciale quando esercitano la professione nell'ambito di un'attività organizzata in forma d'impresa, e che ciò si verifica «*in quanto svolgano [...] una distinta ed assorbente attività che si contraddistingue da quella professionale proprio per il diverso ruolo che riveste il sostrato organizzativo – il quale cessa di essere meramente strumentale – e per il diverso apporto del professionista, non più circoscritto alle prestazioni d'opera intellettuale, ma involgente una prevalente azione di organizzazione, ossia di coordinamento e di controllo dei fattori produttivi, che si affianca all'attività tecnica ai fini della produzione del servizio*», o in altri e più semplici termini «*quando la funzione dei beni necessari per l'esercizio della professione è tale da porre in secondo piano le qualità personali del soggetto che se ne serve*».

Sembra quindi che la Suprema Corte risolva la delimitazione tra impresa e lavoro autonomo in una valutazione circa la prevalenza o meno dell'attività tecnico-professionale su quella organizzativa e imprenditoriale. Come valutare tuttavia in concreto se per il soggetto erogatore del servizio è prevalente l'attività imprenditoriale o l'attività tecnica-professionale? A tal fine non si potrà che fare riferimento innanzitutto a parametri quantitativi, come del resto fa la Cassazione nella sentenza in esame: in tale sentenza la Corte afferma infatti che «*per le analisi chimico cliniche sono ormai di norma impiegati complessi elaboratori elettronici e materiali particolari, determinanti ai fini dei tempi, dell'estensione e della profondità delle indagini nonché della completezza e della attendibilità dei risultati; l'attività professionale rappresenta quindi una componente non predominante, per quanto indispensabile, del processo operativo*».

Di conseguenza, se come detto in precedenza l'analisi dell'attività svolta da un soggetto non può basarsi solo su dati quantitativi indicanti il “grado” di organizzazione di cui si è dotato detto soggetto, ma deve comunque considerare

anche gli aspetti di tipo qualitativo/funzionale, la Suprema Corte di fatto si focalizza sugli elementi di tipo quantitativo (cioè, di fatto l'impiego di elaboratori elettronici e materiali particolari), per inferirne la loro funzionalità all'attività che si cerca di qualificare, ma ciò non deve comunque far ritenere che l'elemento quantitativo sia il fattore prevalente; semplicemente, per sua natura il *quantum* dell'organizzazione è l'elemento più agevole ed oggettivo da accertare: è di tutta evidenza la facilità nel riscontrare che una data attività è svolta mediante 15 computer, 4 dipendenti, un locale di 200 metri quadri e così via. Ma questo tipo di analisi non può essere sufficiente: essa deve infatti essere sempre accompagnata da un esame circa la qualità, la funzione che tale organizzazione svolge ai fini del servizio erogato.

E' in tale prospettiva che si comprende che l'attività esercitata dal laboratorio di analisi chimico-cliniche diviene quindi attività d'impresa non *ex se*, ma quando l'organizzazione ha una incidenza tale da far sì che l'*output* prodotto non sia solo maggiore rispetto a quello ritraibile senza detta organizzazione (ad esempio, effettuare 100 analisi in un'ora invece di 10), ma anche qualitativamente molto diverso, ed in specie – come già accennato in precedenza – molto più “spersonalizzato”, perché tramite l'utilizzo di elaboratori elettronici e altri macchinari si è in grado di effettuare alcune tipologie di analisi, pur complesse ma relativamente “standardizzate”, che in assenza di detta organizzazione non potrebbero essere svolte. Tale circostanza, quindi, non potrà che essere accertata seguendo un approccio caso per caso, non potendo in detta prospettiva essere un'attività ricondotta sempre e comunque alla categoria dell'impresa commerciale o del lavoro autonomo (fermo chiaramente il fatto di poter desumere dalla realtà una presunzione relativa su certi tipi di attività, che tuttavia sarà sempre suscettibile di poter essere smentita) ⁽¹⁸⁷⁾.

Si noti che quanto appena esposto vale anche *a contrariis*: ovverosia, il fatto che la valutazione circa l'attività svolta dal soggetto debba essere di tipo qualitativo/funzionale e non meramente quantitativo non comporta solo che un

⁽¹⁸⁷⁾ Sul fatto che in tale circostanza la Suprema Corte non qualifichi un'attività *ex se*, ma allo stesso tempo possa presumere la qualificazione di un'attività sulla base di come essa viene solitamente condotta nella pratica si veda anche M. A. PROCOPIO, *Gli incerti confini tra esercizio d'impresa e attività professionale*, cit., 1055.

soggetto possa essere classificato tra i lavoratori autonomi anche in presenza di una ingente organizzazione, ma anche che un soggetto possa essere qualificato tra gli imprenditori pur con una organizzazione estremamente contenuta.

Quest'ultimo è il caso degli artigiani, ed in specie delle attività di artigianato che consistono in produzione di servizi (ovverosia, ad esempio, barbiere, idraulico, sarto, elettricista etc.): tali soggetti sono normalmente dotati di un'organizzazione estremamente scarna, e tuttavia essi sono ritenuti imprenditori commerciali sulla base del fatto che – per quanto ridotti possano essere i mezzi da questi utilizzati – essi combinano il loro lavoro con mezzi patrimoniali e beni strumentali pur esigui ⁽¹⁸⁸⁾ ⁽¹⁸⁹⁾. Occorre a tal fine precisare che la conclusione appena riportata non è invero sempre stata pacifica, ed anzi il tema dei redditi artigianali ha avuto in passato (specialmente negli ultimi anni Ottanta) grande attenzione da parte della giurisprudenza, ed è stata definitivamente risolta solo con la sentenza della Corte di Cassazione a SS.UU. 10 agosto 1992, n. 9459, la quale ha ricondotto (unitariamente) la categoria dei redditi artigianali tra i redditi d'impresa ⁽¹⁹⁰⁾. Sembra interessante notare a tal fine che la pronuncia delle Sezioni Unite sopra citata, seppur decisiva nel risolvere la controversia di cui si discute, non avrebbe una portata così innovativa come il contrasto giurisprudenziale indurrebbe a ritenere, ma costituisce semmai un ritorno all'originale impostazione sulla cui base fu emanato il Libro V del Codice civile, stante il fatto che, come già accennato nel capitolo che precede in merito all'"industrialità", le relazioni ed alle leggi coeve in materia di ordinamento corporativo fascista erano molto chiare nell'affermare che gli artigiani erano

⁽¹⁸⁸⁾ Così A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, cit., 119, il quale da ciò fa anche conseguire un'ulteriore conferma all'accezione ampia e svalutativa da attribuire al termine "industriale" contenuto nell'articolo 2195 c.c.

⁽¹⁸⁹⁾ Tale impostazione non è tuttavia esente da critiche in dottrina: come rammentato nel precedente capitolo, autorevole dottrina osserva che «il falegname, l'elettricista, il rigattiere, l'idraulico, il tassista e via enumerando sono tutti "imprenditori fiscali" [mentre] nel linguaggio economico giornalistico li si considera invece "lavoratori autonomi", in quanto la loro attività si blocca immediatamente senza il loro lavoro.» (R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, cit., 43)

⁽¹⁹⁰⁾ Si veda a tal fine A. GIOVANNINI, *La nozione di imprenditore*, cit., 454 ss.; tra le sentenze più rilevanti si annoverano le sentenze della Cassazione 14 dicembre 1989, n. 5605, 23 aprile 1990, n. 3370, 26 febbraio 1990, n. 9743 e la decisione della Commissione Tributaria Centrale 29 ottobre 1990, n. 7063. Si veda anche dello stesso Autore, *Finalmente le sezioni unite chiudono il tema dei redditi artigianali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, II, 94 ss.

ricomprese senza eccezioni nell'area della piccola impresa ⁽¹⁹¹⁾. In questa prospettiva si può ammettere che la pronuncia in commento si risolva di fatto in un *regressus ad infantiam*, nel senso che le Sezioni Unite della Cassazione non fanno che restituire validità all'originaria intenzione del legislatore.

Ciò che rileva è quindi la combinazione tra diversi, pur elementari, fattori produttivi, ovverosia di una financo minima etero-organizzazione, la quale sussisterebbe sempre (quantomeno per *l'id quod plerumque accidit*) in capo agli artigiani ⁽¹⁹²⁾. Da qui il fatto che la distinzione tra attività artigianali produttive di beni o di servizi sia poco rilevante, in quanto – come confermato dalla sentenza sopra citata – entrambe sono ricomprese nel novero dell'articolo 2195 c.c.; ciò non toglie tuttavia che, nelle residue ipotesi in cui i servizi erogati non siano riconducibili all'articolo in parola, si dovrà comunque accertare la presenza di un'organizzazione.

7. Segue. Organizzazione e “forma di impresa”. Rapporto con la nozione civilistica di azienda.

Innanzitutto, è necessario notare che per aversi impresa non basta qualsiasi tipo di organizzazione, ma occorre che l'organizzazione sia “in forma di impresa” (*rectius*, che l'attività sia organizzata in forma di impresa). La locuzione “in forma di impresa”, come osservato da autorevole dottrina, non fa riferimento ad un concetto diverso e più restrittivo rispetto a quello che comunemente si esprime con la locuzione “organizzazione ad impresa”: il riferimento alla “forma”

⁽¹⁹¹⁾ Si veda A. GIOVANNINI, *La nozione di imprenditore*, cit., 455-456, laddove si rileva inoltre come la dottrina dell'epoca (cfr. R. FRANCESCHELLI, *L'imprenditore nel nuovo codice*, Torino, 1943, 78 ss.) non avesse alcuna difficoltà a ricondurre l'attività artigianale all'interno dell'articolo 2195 c.c., poiché il suo contenuto era ritenuto omnicomprensivo e veniva considerato in funzione di delimitare l'ambito applicativo della disciplina riferibile alle imprese commerciali da quella delle imprese. L'Autore osserva inoltre come il primo ad aver introdotto elementi di novità nell'interpretazione della nozione di impresa commerciale, nonché a condizionare profondamente il dibattito dottrinario giunto fino ai giorni nostri, fu Ferrara Jr. (Sulla nozione di imprenditore nel nuovo codice civile,) muovendo dalla considerazione che i piccoli imprenditori (e tra questi gli artigiani) erano esonerati dall'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, ma che tale esonero (ex art. 2202 c.c.) agiva semplicemente in deroga a tale obbligo, e da ciò desunse la possibilità di ricondurre all'interno del *genus* imprenditore e della *species* imprenditore commerciale anche le attività artigianali.

⁽¹⁹²⁾ A. GIOVANNINI, *La nozione di imprenditore*, cit., 119.

dell'impresa non implica né in campo tributario, né in campo civilistico la rilevanza di una forma organizzativa esterna diversa (e maggiore) rispetto all'organizzazione ad impresa, ovverosia nel senso di attività «*dotata di quel minimo di organizzazione esterna (e quindi esternamente apparente) occorrente (in presenza degli altri requisiti richiesti) per qualificarla come attività d'impresa*», ponendo quindi una sostanziale equivalenza tra organizzato ad impresa e organizzato da un imprenditore ⁽¹⁹³⁾.

Da quanto sopra rappresentato, appare chiaro che ai fini della qualificazione di un'attività come organizzata ad impresa non possa che rilevare l'indagine circa le manifestazioni esterne della combinazione di fattori produttivi. Ci si chiede quindi quale sia il rapporto con la nozione che più di tutte manifesta all'esterno l'opera organizzativa dell'imprenditore, ovverosia l'azienda, che costituisce appunto un complesso di beni organizzati per uno specifico fine. In particolare, è corretto affermare che, se vi è azienda, vi è sempre organizzazione in forma d'impresa e/o viceversa?

La risposta sembra essere affermativa: laddove un soggetto sia titolare di un complesso di beni qualificabile come “azienda” *ex art. 2555 c.c.*, e si serva di tale complesso si dovrà riconoscere che egli esercita un'attività organizzata in forma d'impresa e viceversa ⁽¹⁹⁴⁾. Attività d'impresa e azienda sono infatti strettamente connessi: l'azienda è l'organizzazione nella quale l'attività imprenditoriale si concretizza, o, come è stato affermato in dottrina, la proiezione patrimoniale dell'impresa ⁽¹⁹⁵⁾. Si comprende quindi come l'azienda costituisce rispetto all'impresa un fattore necessario e determinante, non potendo sussistere – innanzitutto in ambito civilistico, ma anche nell'ordinamento tributario per le attività escluse dall'elenco *ex art. 2195 c.c.* – un'impresa laddove non vi sia un

⁽¹⁹³⁾ A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, cit., 73-75. L'Autore nota altresì come in ambito civilistico la formula “attività organizzata in forma di impresa” sia utilizzata all'articolo 2238 c.c., primo comma, senza nessuna pretesa di precisione e sicuramente nel senso di “organizzazione ad impresa”; quest'ultima formula, peraltro, è utilizzata nella stessa relazione al codice civile.

⁽¹⁹⁴⁾ A meno che, chiaramente, tale soggetto sia solo titolare del “bene-azienda” ma non si serva di tale organizzazione per porre in essere alcuna attività

⁽¹⁹⁵⁾ M. CASANOVA, *Azienda*, in *Dig. Disc. Priv.*, II, 77.

complesso organizzato di fattori produttivi: l'azienda costituisce infatti l'oggetto del particolare lavoro organizzativo posto in essere dall'imprenditore (¹⁹⁶).

Se, quindi, l'esercizio di impresa – tranne che per le attività oggettivamente commerciali – presuppone sempre una organizzazione dei fattori produttivi, e l'azienda costituisce appunto l'oggetto dell'organizzazione nella quale l'attività d'impresa si concretizza, è chiaro come un esame della nozione dell'"organizzazione in forma d'impresa" non possa prescindere dall'analisi della concreta struttura dell'azienda nella dottrina e nella giurisprudenza (¹⁹⁷). In altri termini, determinare gli elementi che costituiscono (o non costituiscono) un'azienda vuol dire anche enucleare le caratteristiche che connotano (almeno esteriormente) un'organizzazione in forma d'impresa.

Sulla base di quanto appena esposto, appare chiaro che i profili relativi all'azienda che interessano in questa sede siano essenzialmente due, ovverosia (i) cosa si intende per "complesso di beni" e (ii) in quali circostanze si considerino tali beni come "organizzati". E' chiaro infatti che, laddove per "complesso di beni" si intendano i fattori produttivi, e l'organizzazione si riferisca alla combinazione degli stessi, le analogie tra le nozioni di azienda e di organizzazione ad impresa sono evidenti. Da qui il fatto che accertare la sussistenza di un'organizzazione in forma d'impresa voglia dire necessariamente concentrarsi sulla manifestazione esteriore di tale lavoro organizzativo, ovverosia sulla presenza di un'azienda.

Con riferimento a cosa costituisca un complesso di beni ai fini della nozione d'azienda, dato che – come per la nozione di organizzazione - la nozione di azienda contenuta dal codice civile nulla dice su quale sia il "livello minimo" di organizzazione che un complesso di beni debba avere per configurare un'azienda, occorre fare innanzitutto riferimento alla dottrina civilistica, nonché esaminare alcune sentenze della giurisprudenza tributaria al fine di chiarire meglio cosa si intenda in questa sede per complesso di beni (¹⁹⁸).

⁽¹⁹⁶⁾ M. CASANOVA, *Azienda*, cit., 77.

⁽¹⁹⁷⁾ Chiaramente esula dal presente contributo il procedere ad una compiuta disamina circa la nozione d'azienda nel diritto tributario, per cui si rinvia a tal fine a G. TINELLI, *Azienda nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, II, 100 ss.

⁽¹⁹⁸⁾ Occorre a tal fine specificare che non si intende ripercorrere né prendere posizione in merito alle diverse teorie relative alla natura giuridica dell'azienda (teorie atomistiche, teorie unitarie

Riguardo ai beni che costituiscono l'azienda, è innanzitutto opportuno considerare che essi di regola non sono omogenei, e di conseguenza l'azienda non è un aggregato uniforme di beni, ed anzi solitamente l'azienda è composta da elementi tra loro eterogenei ⁽¹⁹⁹⁾. L'eterogeneità degli elementi costituenti l'azienda si comprende ulteriormente se si considera che gli elementi costitutivi possono essere non solo beni materiali, ma anche servizi o beni immateriali, e in questa prospettiva sembrano assumere particolare importanza questi ultimi in ragione del fatto che (oltre alla categoria "tradizionale" di beni immateriali come la ditta, il marchio, l'avviamento) possono includere anche elementi o valori economici quali aspettative, relazioni abituali, *know how* e così via, e più in generale ogni rapporto giuridico attivo o passivo (debiti e crediti, contratti di lavoro dipendente, contratti di locazione di immobili, etc.) ⁽²⁰⁰⁾.

Relativamente a cosa si intenda per complesso di beni "organizzato", è necessario esaminare quale sia il rapporto che collega i singoli beni per far sì che essi possano rilevare quale azienda. Nonostante la presenza di diverse posizioni dottrinali (soprattutto, ma non solo) civilistiche, la cui trattazione esulerebbe dal presente contributo, sembra essere pacifico in dottrina e in giurisprudenza che il vincolo che collega i beni si concretizzi in sostanza «*in un rapporto di interdipendenza e di complementarietà con gli altri elementi, in ragione del fine economico perseguito dall'imprenditore*» ⁽²⁰¹⁾; sembra peraltro rilevante osservare ai nostri fini che i singoli beni devono situarsi in un rapporto, oltre che complementare, paritetico, ovvero senza che nessuno degli elementi abbia

etc.), per il cui esame si rinvia a M. CIAN, *Note minime sul trasferimento d'azienda (a proposito della nozione di trasferimento d'azienda recepita in un parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme tributarie antielusive)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, II, 57 ss. In questa sede ci si limita ad osservare che va ricordato che, se la meno recente giurisprudenza della Cassazione tendeva a recepire una concezione civilistica dell'azienda, le sentenze più recenti accolgono invece un'accezione restrittiva, ritenendo che l'azienda rappresenti un complesso di beni organizzato per l'esercizio non di una qualsiasi possibile impresa astrattamente ipotizzabile, bensì di una specifica e ben individuata impresa (si veda al riguardo, anche per i riferimenti giurisprudenziali, G. CORASANITI, *Sul trasferimento di azienda ai fini dell'imposta di registro*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 3 del 2011, 247 ss.). Sulla definizione tributaria di azienda Cfr. G. TINELLI, *Azienda nel diritto tributario*, cit., 100.

⁽¹⁹⁹⁾ Cfr. M. CASANOVA, *Azienda*, cit., 77, in cui si evidenzia come l'azienda non possa identificarsi con un aggregato uniforme di beni, quale il gregge o la mandria, né con una collezione di oggetti, quale una pinacoteca o una raccolta numismatica o filatelica.

⁽²⁰⁰⁾ Cfr. S. LA ROSA, *Cessione d'azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed Iva*, in *Rassegna tributaria*, 1990, II, 299.

⁽²⁰¹⁾ Cass., 26 luglio 1993, n. 8365.

assunto una funzione prevalente ed assorbente rispetto agli altri elementi, così da far assumere a questi il carattere di accessorietà⁽²⁰²⁾.

Da quanto appena esposto si comprende come l'accertamento della sussistenza di un'organizzazione in forma d'impresa non può prescindere dal considerare il "risultato" dell'opera organizzativa dell'imprenditore, ovvero se esista o meno un'azienda, la quale a sua volta sussiste se su determinati beni si sia concretizzato un rapporto di interdipendenza e complementarietà. In mancanza di tale rapporto, si ripete, non essendovi "azienda" non vi potrà essere nemmeno "organizzazione in forma di impresa"⁽²⁰³⁾.

8. L'abitudine. Distinzione tra attività d'impresa esercitate "per professione abituale" e attività occasionali

Se la rilevanza dell'elemento organizzativo al fine di definire quali fattispecie integrino la definizione di impresa commerciale dipende, in buona sostanza, dall'attività esercitata, ed in specie se l'attività esercitata sia compresa o meno tra quelle indicate nell'articolo 2195 c.c., nella definizione di impresa vi sono altri elementi ai quali il legislatore ha attribuito rilevanza in ogni caso, ovvero a prescindere dall'attività svolta.

Ci si riferisce in particolar modo ai concetti di *professionalità* e *abitudine* dell'attività svolta. Tali requisiti sono innanzitutto presenti nella definizione codicistica contenuta nell'articolo 2082 c.c. («è imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica [...]»), e sono poi ribaditi nell'articolo 55 del Tuir, ove l'avverbio "*professionalmente*" contenuto nella norma civilistica viene sostituito con la locuzione "*per professione abituale, ancorché non*

⁽²⁰²⁾ Si veda a tal fine, *ex multis*, Cass. 16 giugno 1998, n. 5986, nonché la giurisprudenza e la dottrina citata in a M. CIAN, *Note minime sul trasferimento d'azienda (a proposito della nozione di trasferimento d'azienda recepita in un parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme tributarie antielusive)*, cit., 73.

⁽²⁰³⁾ Salvo ammettere che possa esistere un imprenditore senza azienda, ovvero senza lo strumento attraverso cui egli esercita la sua attività, il che sarebbe ancor più improbabile se si aderisce ad una concezione c.d. omnicomprensiva dell'azienda (*i.e.*, in cui l'azienda comprende tutti i beni materiali ed immateriali e tutti i rapporti giuridici attivi e passivi).

esclusiva” («per esercizio d’imprese commerciali si intende l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività [...]»).

Da questi ulteriori caratteri della nozione (fiscale, ma anche civilistica) dell’impresa commerciale si coglie con chiarezza una doppia funzione: da un lato quella di identificazione positiva della fattispecie, ponendosi come requisiti che debbono essere soddisfatti per la sussistenza della fattispecie-impresa, e dall’altro lato quella di identificazione in negativo delle fattispecie “confinanti” con quella dell’impresa: come il requisito dell’organizzazione consente infatti di discriminare tra redditi d’impresa e redditi di lavoro autonomo, così il requisito della professionalità/abitudine rende possibile separare i redditi d’impresa dai redditi diversi. In entrambi questi due casi, quindi, gli elementi della definizione d’impresa rendono possibile una identificazione non solo della sussistenza o meno di redditi d’impresa, ma anche in negativo (chiaramente qualora non siano soddisfatti) di altre categorie reddituali potenzialmente configgenti con quella dei redditi d’impresa.

Nondimeno, se ai fini delle imposte sui redditi, come esaminato nei precedenti paragrafi, la distinzione tra attività d’impresa e lavoro autonomo si colloca soprattutto sul piano delle modalità attraverso cui i redditi conseguiti sono soggetti ad imposizione, la distinzione tra attività d’impresa e attività imprenditoriale esercitata in modo occasionale ha in tale ambito sostanzialmente la stessa rilevanza, in quanto anche in tale ultimo caso la qualificazione nell’una o nell’altra categoria può comportare l’adozione del principio di cassa in luogo di quello di competenza o viceversa. Non così, tuttavia, ai fini dell’Iva: in tale imposta, infatti, l’importanza della distinzione abitudine-occasionalità è decisamente maggiore: distinguere tra attività abituali e attività occasionali ai fini IVA, infatti, riguarda non *come*, ma *se* talune operazioni sono soggette ad imposizione.

Delineata la rilevanza che i requisiti di professionalità e abitudine ricoprono ai fini delle imposte sui redditi e dell’Iva, occorre esaminare più in dettaglio gli stessi. Preliminarmente, è necessario chiedersi se gli stessi siano in realtà elementi concettualmente separati oppure se essi non siano piuttosto un unico carattere dell’attività d’impresa; in altri termini, è necessario determinare se la locuzione

“per professione abituale” della norma tributaria sia o meno un pleonasma rispetto al “professionalmente” utilizzato nella norma civilistica.

A tal fine, sembra doversi affermare che (quantomeno) nell'articolo 55 del Tuir l'abitudine coincida con la professionalità, ovvero sia che una volta accertato l'esercizio abituale di un'attività non occorra accertare la sussistenza o meno di un ulteriore carattere, ovvero sia la professionalità ⁽²⁰⁴⁾. Innanzitutto, come osserva autorevole dottrina, è opinione comune che professionalità significhi «*abitudine, stabilità, continuità e sistematicità*» nell'esercizio dell'impresa, per cui l'aggettivo “abituale” aggiunto al requisito della professionalità sarebbe di fatto inutile ⁽²⁰⁵⁾; peraltro la dottrina è al pari concorde nell'affermare che la professionalità non implichi l'esclusività o la prevalenza rispetto ad altre attività non esercitate, per cui anche il richiamo alla “non esclusività” sarebbe invero pleonastico. Sembra quindi doversi riconoscere che il legislatore tributario non intende prevedere due distinti requisiti, bensì specificare ancor più chiaramente cosa si intenda per professionalità, conformemente a quanto osservato anche da G.A. Micheli, secondo cui la legge fiscale aggiunge l'aggettivo “abituale” al fine di specificare meglio della legge civilistica (e accogliendo appunto la precisazione in merito della dottrina commercialistica) il concetto di professionalità ⁽²⁰⁶⁾.

Una ulteriore dimostrazione del fatto che il legislatore non intendesse prevedere due distinti requisiti sarebbe data dal fatto che l'articolo 67 del Tuir qualifichi come redditi diversi – al primo comma, lettera i) - « *i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente*», e si noti quindi che la lettera della norma consideri le attività non esercitate “abitualmente”, e tralascia l'aspetto della professionalità, non riproponendo la formulazione “per professione abituale”. Ora, se si sostiene che professionalità e abitudine costituiscano due elementi diversi, e l'articolo 67 citato menziona solo il requisito dell'abitudine allora si deve necessariamente sostenere che tra i redditi fondiari ed i redditi diversi vi sia un *tertium genus* costituito dai redditi derivanti da attività commerciali esercitate abitualmente ma senza professionalità: questi redditi, infatti, non sarebbero redditi d'impresa poiché manca la professionalità, ma non

⁽²⁰⁴⁾ In tal senso anche M. POLANO, *Impresa nel diritto tributario*, cit., 205

⁽²⁰⁵⁾ A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., 63.

⁽²⁰⁶⁾ G.A. MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, cit., 396.

potrebbero nemmeno rientrare tra i redditi diversi poiché sono esercitate abitualmente. Chiaramente tale impostazione conduce ad un risultato asistemico ed incompatibile con le categorie reddituali ad oggi conosciute, per cui – a meno che non si voglia postulare l'esistenza della “nuova” categoria reddituale sopra menzionata – si deve necessariamente considerare abitualità e professionalità (quantomeno in questa sede) come un *unicum* ⁽²⁰⁷⁾.

In tale contesto, quindi, l'esercizio per professione abituale di una determinata attività deve intendersi come stabilità e durevolezza, in contrapposizione all'occasionalità, e non implica, per opinione unanime in dottrina, esclusività o continuità nel tempo in senso materiale (potendo, ad esempio, anche le attività stagionali o un singolo complesso affare essere connotate da professionalità/abitualità) ⁽²⁰⁸⁾. E' chiaro quindi come il tema più complesso non sia certamente quello di definire la professionalità-abitualità, bensì di accertare tale requisito nella fattispecie concreta.

Come già descritto, l'abitualità deve considerarsi quale un modo di essere della professionalità ⁽²⁰⁹⁾; più in dettaglio, l'abitualità è quel connotato della professionalità che implica stabilità oggettiva, sistematicità, durabilità dell'attività (ovverosia, attitudine a durare nel tempo). E' chiaro tuttavia come tale concetto, non essendo definito dalla legge, non possa essere inteso in senso assoluto, bensì debba essere oggetto di interpretazione sulla base della comune esperienza ed essere verificato di volta in volta ⁽²¹⁰⁾. Com'è noto, tuttavia, si può certamente affermare che l'abitualità non implica necessariamente continuità nel tempo, potendo anche un'attività suscettibile di interruzioni (quale ad esempio l'attività stagionale) essere ritenuta abituale, come pure può dar luogo ad attività esercitata per professione abituale anche il compimento di un unico affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si

⁽²⁰⁷⁾ Contro tale impostazione A. GIOVANNINI, (*La nozione di imprenditore*, in F. TESAURO, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, 459) il quale sostiene che la locuzione utilizzata nella norma tributaria non sia un mero pleonasma.

⁽²⁰⁸⁾ Cfr, *ex multis*, G. OPPO, *Imprenditore*, cit., 2 ss.

⁽²⁰⁹⁾ G. ZIZZO, *I redditi d'impresa*, cit., 213.

⁽²¹⁰⁾ G. TINELLI, *Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi*, cit., 500.

articola, implicanti la necessità del compimento di una serie coordinata di atti economici ⁽²¹¹⁾.

Da quanto appena descritto ben si comprende come in tutta una serie di casi l'accertamento circa la sussistenza o meno dell'abitudine nello svolgimento dell'attività non presenti eccessivi profili problematici, come rilevato da autorevole dottrina ⁽²¹²⁾.

In particolare, occorre osservare che la questione in tema all'accertamento dell'abitudine dell'attività imprenditoriale si pone solo per le attività oggettivamente commerciali, ovvero per le attività elencate nell'articolo 2195 c.c.: per le attività considerate d'impresa solo se organizzate come tali – ovvero per le prestazioni di servizi non incluse nell'articolo 2195 c.c. di cui all'art. 55, c. 2, lett. a del Tuir – la presenza di un'organizzazione ad impresa non vale solo ad ammetterne l'imprenditorialità, ma anche ad escluderne l'occasionalità ⁽²¹³⁾. In dottrina è stato altresì il tema dell'abitudine si porrebbe solo per alcune delle attività elencate nell'articolo 2195 c.c., stante il fatto che per alcune di esse (quali l'attività bancaria e assicurativa) sembra impraticabile l'esercizio non abituale,

⁽²¹¹⁾ Tale orientamento è consolidato anche nella giurisprudenza della Suprema Corte. Si vedano le sentenze della Cassazione 31 maggio 1986, n. 3690; 20 gennaio 1973, n. 267; 12 maggio 1965, n. 907; 13 aprile 1964, n. 870; 29 agosto 1997, n. 8193. Parte della dottrina ritiene invece che l'idoneità anche di un unico affare ad essere considerato esercizio abituale di attività d'impresa discenda non dalla dimensione quantitativa di tale affare (rilevanza economica e/o numero di atti) bensì dall'astratta stabilità dell'organizzazione, ovvero dal fatto che l'organizzazione per il compimento di tale affare abbia quantomeno in via astratta una stabilità ed una dinamica tale da consentire potenzialmente la reiterazione degli atti di gestione dell'impresa anche se nell'intenzione del soggetto che l'ha posta in essere essa serve solamente per un unico affare. Si veda a tal fine R. BAGGIO, *I redditi da attività commerciali occasionali*, cit., 92 e l'ivi citato G. RAGUSA MAGGIORE, *Inizio e occasionalità dell'impresa commerciale*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1978, 168 ss.

⁽²¹²⁾ Si veda a tal fine A. FANTOZZI (*Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, cit., 190), secondo cui la distinzione effettuata secondo il criterio dell'abitudine sotto il profilo pratico non presenta eccessivi problemi e che riporta diversi casi risolti nella prassi organizzativa. In particolare, l'Autore riporta alcune pronunce dell'Amministrazione finanziaria con cui quest'ultima ha ricompreso

- tra i redditi d'impresa commerciale occasionali le ipotesi di attività di procuratori d'affari che vendevano direttamente al consumatore mediante cedole di prenotazione o con lettera di ordinativo (Ris. 22 luglio 1976, n. 8/906) e di attività esercitata dai produttori di case editrici che raccolgono soltanto le prenotazioni per la vendita di pubblicazioni (Nota 17 gennaio 1977, n. 8/034), e
- tra i redditi occasionali di lavoro autonomo i compensi per la custodia di beni ritrovati di interesse archeologico, quando non costituiscano rimborso spese (Nota 3 agosto 1974, n. 10/1056), i compensi corrisposti da imprese di autonoleggio ai portieri d'albergo per prenotazioni d'auto per i clienti (nota 22 novembre 1978, n. 8/1162), i compensi corrisposti a guide turistiche italiane e straniere in occasione di visite fatte nei locali dell'impresa da parte di gruppi turistici organizzati (Nota 28 luglio 1979, n. 8/1353).

⁽²¹³⁾ In tal senso R. BAGGIO, *I redditi da attività commerciali occasionali*, cit., 74.

data la particolare disciplina da cui sono regolati tali settori ⁽²¹⁴⁾; tale conclusione è certamente corretta se si considera il “normale” svolgimento dell’attività svolta da banche ed assicurazioni, tuttavia anche in tal caso è possibile immaginare in via di principio un’attività (para)bancaria esercitata in via occasionale: è il caso, ad esempio, dei soggetti che mutuano illecitamente somme di denaro a terzi (i c.d. usurari), i cui proventi sarebbero soggetti a tassazione (chiaramente come redditi da attività illecita) secondo lo schema delle attività commerciali occasionali qualora non si riscontrasse l’abitudine di tali comportamenti ⁽²¹⁵⁾.

Quanto appena esposto non vale tuttavia ad affermare che la verifica del requisito dell’abitudine costituisca un elemento poco problematico: anzi, vi sono alcune ipotesi in cui l’accertamento dell’abitudine può essere soggetto a notevole incertezza. E’ il caso soprattutto del settore immobiliare, in cui è frequente riscontrare singole operazioni economicamente rilevanti che possono dar luogo ad attività d’impresa anche in ragione del compimento di un unico affare.

Proprio in ragione di ciò, si ritiene opportuno esaminare separatamente le problematiche relative alla presenza o meno dell’elemento dell’abitudine in caso di compimento di un unico affare, poiché, oltre ad avere una notevole importanza ai fini Iva, l’orientamento giurisprudenziale consolidatosi nel tempo sembra pervenire a conclusioni essenzialmente corrette e tuttavia fondate su elementi – l’organizzazione innanzitutto – che non dovrebbero essere in alcun modo rilevanti nell’accertamento dell’abitudine di una data attività. Tali temi saranno quindi analizzati nel successivo paragrafo.

9. Segue. Abitudine, rapporti con la nozione di attività e compimento di un unico affare nella giurisprudenza e nella prassi amministrativa

Come già accennato in precedenza, diverse sono le pronunce in giurisprudenza e nella prassi amministrativa che hanno condotto ad affermare la sussistenza del requisito dell’abitudine dell’attività (e, *inter alia*, a qualificare

⁽²¹⁴⁾ Cfr. R. BAGGIO, *I redditi da attività commerciali occasionali*, cit., 74.

⁽²¹⁵⁾ Esulando dal presente contributo una compiuta disamina in tema di tassazione dei redditi da attività illecite, si rinvia a tal fine, *ex multis*, a M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., 32 ss.

quindi come soggetti Iva i contribuenti che tale attività hanno posto in essere) anche in caso di unico affare, specie quando detto affare si componeva di un numero significativo di operazioni e/o si caratterizzava per una particolare rilevanza economica.

Più in dettaglio, nella prassi amministrativa e nella giurisprudenza tale problematica si è posta soprattutto per il settore immobiliare, il quale è strutturalmente idoneo – sia per rilevanza economica delle operazioni, sia perché non di rado vi operano soggetti diversi dalla “tradizionale” figura dell'imprenditore edile - a manifestare fattispecie di compimento di unico affare

Giova a tal fine esaminare alcune tra le fattispecie più rilevanti.

Innanzitutto, sembra significativo esaminare la sentenza della Corte di Cassazione 29 agosto 1997, n. 8193, che concerne la qualificazione dell'attività svolta da due coniugi in relazione a beni immobili di loro proprietà:

Più in dettaglio, l'attività dei contribuenti è consistita essenzialmente nella richiesta e nell'ottenimento della licenza edilizia per la costruzione di edifici da adibire ad abitazione su terreni di loro proprietà, nell'affidamento dei lavori mediante appalto ad una società terza, e nella successiva vendita degli edifici. L'Amministrazione finanziaria procedette ad emettere un avviso di accertamento per le maggiori imposte sui redditi, Iva e Ilor sul presupposto che i contribuenti avevano costituito una società di fatto al fine di costruire, su di un terreno di loro proprietà, edifici destinati all'abitazione.

La Suprema Corte conferma in sostanza l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria, non ritenendo valide le eccezioni mosse dai contribuenti. In primo luogo, la Corte contesta che la mancanza dell'organizzazione ad impresa possa essere un elemento rilevante, sulla base del fatto che, perché ricorra la figura dell'imprenditore commerciale, non è necessario che l'organizzazione dell'imprenditore abbia ad oggetto anche le altrui prestazioni lavorative, autonome o subordinate, o che i mezzi di cui ci si avvalga costituiscano un apparato strumentale fisicamente percepibile, ed anzi l'organizzazione può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la

qualifica di imprenditore va attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi ⁽²¹⁶⁾.

A ben vedere, il profilo più significativo della sentenza in esame concerne proprio l'elemento dell'organizzazione: infatti – posto che anche ai fini della fattispecie in esame non sembra sussistere alcun dubbio sul fatto che un unico affare possa costituire attività d'impresa - la Cassazione, in linea con la precedente sentenza 16 settembre 1983, n. 5589, da un lato attribuisca rilevanza alla sussistenza di un'organizzazione, e dall'altro lato affermi che per aversi organizzazione è sufficiente anche il coordinamento di un solo fattore produttivo, ovverosia l'utilizzo e il coordinamento di un proprio capitale per fini produttivi.

Alla luce di quanto sopra rappresentato, tuttavia, l'orientamento della Corte non sembra corretto, né per quanto riguarda la rilevanza che viene attribuita all'organizzazione, né in merito alla nozione stessa di organizzazione.

Infatti, occorre rilevare che il punto nodale della fattispecie in esame non è infatti se sussista o meno il requisito dell'organizzazione (né nell'abitudine, laddove si aderisca al consolidato orientamento secondo cui essa sussista anche qualora vi sia un unico affare in ragione della rilevanza economica di questo e delle operazioni che sono poste in essere), quanto piuttosto se tali operazioni furono poste in essere (oltre che con un'organizzazione ad impresa) con un grado di preordinazione tale a far supporre che i soggetti intendessero svolgere un'effettiva attività d'impresa; l'elemento della preordinazione, ivi incluse le circostanze che possono indicare la presenza o meno di una preordinazione di tipo economico, non sono state invero né addotte dalle parti, né menzionate nella sentenza della Corte.

Non è peraltro nemmeno rilevante, nel caso in esame procedere ad accertare se sussista o meno un'organizzazione per costituire attività d'impresa: ciò è necessario, come già ampiamente descritto, solo nell'ipotesi di prestazione di

⁽²¹⁶⁾ Secondo la Suprema Corte, infatti, «se è vero che nella generalità dei casi l'attività imprenditoriale è articolata sulla base di un apparato produttivo stabile e complesso, formato da persone e da beni strumentali, secondo la linea emergente dagli artt. 2086, 2094, 2555 c.c., siffatto apparato non è indispensabile affinché una data attività produttiva possa dirsi organizzata in forma di impresa. Non è necessario, infatti, che la funzione organizzativa dell'imprenditore abbia ad oggetto anche le altrui prestazioni lavorative, autonome o subordinate, o che i mezzi di cui ci si avvalga costituiscano un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore va attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi.»

servizi *extra art.* 2195 c.c., mentre è fuor di dubbio che l'attività immobiliare di costruzione e rivendita rientri nell'elenco della norma sopra citata ⁽²¹⁷⁾. Ad ogni modo, è necessario chiedersi se per avere organizzazione è sufficiente procedere al coordinamento di *un solo* fattore produttivo (nel caso di specie, il capitale).

La risposta non sembra che poter essere negativa, alla luce soprattutto di quanto esposto nel precedente capitolo in merito al rapporto tra le nozioni di "organizzazione in forma d'impresa" e di "azienda": se il legame che consente di definire un complesso di beni come "organizzato", e quindi, per le ragioni esposte *retro*, di rinvenire un'organizzazione ad impresa, deve concretizzarsi in un rapporto di interdipendenza e di complementarietà tra i beni, non può ammettersi che sussista l'organizzazione in forma d'impresa in presenza di un unico fattore della produzione; e ciò anche alla luce di quanto rilevato in dottrina, e riportato nel precedente capitolo, in merito al fatto che solitamente un'azienda è costituita da beni tra loro eterogenei e non possa risolversi in un aggregato uniforme di beni ⁽²¹⁸⁾.

La nozione di organizzazione ad impresa adottata nella sentenza sopra menzionata non sembra in sostanza corretta, anche in quanto contraddice parzialmente quanto affermato dalla stessa Cassazione in merito al concetto di organizzazione relativo alla nozione di azienda. A ben vedere, tuttavia, se si fa riferimento alla nozione omnicomprensiva di azienda, includendovi cioè tutti gli elementi immateriali ed ai rapporti giuridici, ben si comprende come anche nella fattispecie in esame vi sia un'opera di organizzazione: tale opera non si estrinseca infatti, come osservato dalla Corte, solo nell'impiegare e coordinare un proprio capitale, bensì nell'opera di organizzazione (cioè, di creazione di un vincolo di complementarietà e interdipendenza) tra diversi elementi, nonché rapporti giuridici attivi o passivi, quali i contratti di appalto e le altre operazioni necessarie al fine di cedere a terzi gli immobili. La conclusione a cui giunge la Suprema Corte diviene quindi ad essere sostanzialmente corretta, seppur fondata su un presupposto errato, ovvero sia che il coordinamento di un solo fattore produttivo costituisca organizzazione in forma di impresa, quando invece l'opera

⁽²¹⁷⁾ Cfr. G. GAVELLI, *L'acquisto della qualifica di imprenditore commerciale in caso di singolo affare*, in *Corr. Trib.* n. 38 del 2002, 3427.

⁽²¹⁸⁾ M. CASANOVA, *Azienda*, cit., 77

di coordinamento si è svolta da parte dei contribuenti su più beni e rapporti giuridici (e quindi su tali basi andava individuata una combinazione di fattori produttivi).

La linea interpretativa adottata dalla Suprema Corte nella fattispecie oggetto della sentenza sopra descritta viene altresì adottata anche dall'Amministrazione finanziaria, in diversi provvedimenti di prassi.

Un primo caso, oggetto della Risoluzione n. 204/E del 20 giugno 2002, concerne l'attività sempre di due coniugi, che acquistano un immobile nel 1972, eseguono un risanamento conservativo e suddivisione in n. 49 box negli anni 1999 e 2000 ⁽²¹⁹⁾. Successivamente, defunto un coniuge, il coniuge superstite e la figlia procedono alla rivendita dei box. In tale caso l'Amministrazione fa espresso riferimento proprio alla sentenza della Cassazione citata in precedenza, per affermare - oltre che un unico affare può costituire attività d'impresa abituale - che i soggetti debbono ritenersi imprenditori commerciali in quanto hanno utilizzato e coordinato un proprio capitale ai fini produttivi, e perché le opere di risanamento e suddivisione dei box avrebbero manifestato l'intento lucrativo ⁽²²⁰⁾.

Le conclusioni a cui giunge l'Amministrazione non appaiono a ben vedere corrette, innanzitutto nella qualificazione degli atti compiuti dai soggetti come "attività": ci si chiede quale coordinamento funzionale e unicità dello scopo, e quindi quale preordinazione (di tipo economico), può esservi se tra l'atto di acquisto dell'immobile e l'inizio delle opere di risanamento sono trascorsi 27 anni, senza contare, peraltro, che il subentro *pro quota* della figlia per effetto del decesso di un coniuge esclude chiaramente che vi sia in capo a questa alcuna preordinazione. In tal caso, quindi, l'Amministrazione fa propri gli orientamenti della Suprema Corte (ed in specie, quello dell'organizzazione come impiego e coordinamento anche di un solo fattore produttivo, ovverosia il capitale) senza tuttavia considerare le specificità del caso concreto: certamente non si conoscono

⁽²¹⁹⁾ Si veda, a commento di detta Risoluzione, anche G. GAVELLI, *L'acquisto della qualifica di imprenditore commerciale in caso di singolo affare*, cit., 3427 ss.

⁽²²⁰⁾ In particolare, l'Agenzia delle Entrate afferma che «non rileva, inoltre, che, in base alla documentazione prodotta

dall'istante, le opere eseguite siano qualificabili quali "opere di risanamento conservativo". Di fatto, con l'esecuzione delle opere di risanamento e con la suddivisione del locale in box, successivamente venduti, la XY ha posto in essere un comportamento logicamente e cronologicamente precedente l'atto di cessione, e strumentale rispetto all'incremento di valore, che evidenzia l'intento di realizzare un arricchimento. »

tutti gli elementi della fattispecie concreta, ma sembra che il rilevante lasso di tempo intercorso tra le operazioni di acquisto e (se non la cessione degli immobili) l'inizio delle operazioni di valorizzazione degli stessi neghi a priori qualsiasi preordinato intento economico-speculativo nell'operazione in esame.

Simile è un altro caso esaminato dall'Amministrazione finanziaria, oggetto della Risoluzione n. 273/E del 7 agosto 2002, in cui un soggetto è proprietario, insieme al coniuge, di un terreno e stipula un contratto di appalto con una impresa edile per la costruzione di n. 31 box auto, di cui n. 28 destinati alla rivendita, su detto terreno. Anche in tal caso l'Amministrazione non effettua il benché minimo esame delle cause che possono indicare o meno la presenza di un'attività economica (con quali modalità sia pervenuto il terreno ai soggetti, quale sia stato il lasso di tempo intercorso tra le varie operazioni etc.), ma si limita ad osservare che l'attività posta in essere si deve considerare abituale e d'impresa per il fatto che vi è il coordinamento di un proprio capitale per fini produttivi. Come nel caso analogo sopra riportato, è evidente che tale orientamento non può ritenersi corretto, e ciò anche in ragione di una posizione dell'Amministrazione, invero piuttosto risalente, che ha indubbiamente influenzato in misura rilevante entrambe le Risoluzioni sopra descritte.

Infatti, sembra che il fondamento delle conclusioni a cui perviene l'Amministrazione nelle fattispecie sopra descritte sia in realtà da riscontrarsi nella Circolare del 2 agosto 1973, n. 45, la quale (peraltro citata nella Risoluzione n. 273 del 2002) concerne l'applicazione dell'IVA nel settore edilizio ed in specie la nozione non di impresa, ma di impresa costruttrice ai fini Iva; in tale documento l'Amministrazione ha affermato di considerare come "impresa costruttrice" anche l'impresa che svolge *«anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influenzando che la materiale esecuzione dei lavori sia da essa, in tutto o in parte, affidata ad altre imprese»*.

Dalla Circolare appena citata sembra potersi desumere che l'Amministrazione, generalizzando detto orientamento, trae due conclusioni, entrambe poco condivisibili. Innanzitutto, sulla base di quanto appena esposto l'Amministrazione afferma che anche se l'opera è eseguita da un appaltatore

(ovverosia, da un'impresa terza, che quindi ha un'organizzazione in alcun modo ascrivibile al committente) l'attività del committente costituisce attività d'impresa. Tuttavia, non si capisce come tale affermazione possa essere generalizzata: come già descritto nel precedente capitolo, è chiaro che per definire un soggetto come "imprenditore" è necessario che ad egli possa essere ascrivibile la fattispecie-impresa, per cui non può essere *a priori* irrilevante la circostanza se i lavori sono eseguiti da un soggetto oppure appaltati all'esterno (e financo con un unico atto) ma occorrerà necessariamente esaminare in concreto quale sia stata l'attività del committente.

Altro aspetto criticabile dell'orientamento dell'Amministrazione è il fatto che dalle affermazioni contenute nella Circolare del 1973 desume in sostanza che tutte le attività di costruzione e successiva rivendita di immobili sono attività d'impresa. Ciò non è corretto: la Circolare del 1973 si riferisce alla nozione di "impresa costruttrice", ed è chiaro come si prefigga di definire non tanto il concetto di impresa, ma cosa si debba intendere per "costruttrice"; è però chiaro che i connotati fondamentali della nozione di impresa debbono essere soddisfatti, non potendosi avere impresa costruttrice se non vi è impresa. Difatti, relativamente alla nozione di impresa costruttrice la Circolare citata prevede appunto che «*deve considerarsi tale l'impresa*» - si noti quindi l'utilizzo del termine impresa e non genericamente, ad esempio, "il soggetto" - «*la quale svolge, anche occasionalmente, attività di produzione di immobili [...]*»⁽²²¹⁾.

Da quanto sopra rappresentato si può evincere che il requisito dell'abitudine è certamente fondamentale nella nozione di imprenditore, ma in caso di compimenti di un unico affare – in cui esso generalmente sussiste per via della rilevanza economica e del numero di operazioni necessarie - appare in realtà decisivo accertare l'elemento della preordinazione, ovverosia, della sussistenza di un'"attività" e non solo di un insieme di singoli atti: se l'attività d'impresa, come già descritto, si esplica in una serie di comportamenti con una loro programmazione posti in essere in una prospettiva funzionale/teleologica e

⁽²²¹⁾ Ulteriore circostanza di rilievo sembra poi essere il fatto che l'orientamento espresso nella Circolare aveva lo scopo di consentire ad una più ampia platea di contribuenti di beneficiare di una agevolazione, e quindi di estendere tale beneficio in conformità alla *ratio* dello stesso come risultante dall'intento del legislatore, ovverosia uno scopo ben diverso da quello di individuare cosa nel settore immobiliare sia impresa e cosa non lo sia.

temporale, sarà necessario analizzare tali elementi in concreto ai fini della qualificazione della fattispecie, e non altre circostanze meno rilevanti (quali la presenza di un'organizzazione anche per le attività oggettivamente commerciali) le quali possono esprimere solo in via mediata la sussistenza della preordinazione⁽²²²⁾.

10. Profili problematici nella valutazione della commercialità: sfruttamento di beni e detenzione di partecipazioni nella giurisprudenza nazionale e comunitaria

Come descritto in precedenza, valutare se un'attività sia o meno qualificabile come esercizio d'impresa commerciale comporta innanzitutto verificare se un dato insieme di operazioni costituisca un'attività, e in specie un'attività economica e non solo di godimento o di gestione del proprio patrimonio; dopodiché sarà necessario valutare se ed in che misura sussistano gli altri requisiti, ed in specie l'abitudine e, per le attività non oggettivamente commerciali, l'organizzazione ad impresa.

Vi sono due fattispecie che per loro natura sembrano incorporare tutti gli elementi sopra rappresentati. Tali fattispecie sono sostanzialmente due: la locazione, e più in generale (come definito in sede comunitaria) lo sfruttamento di un bene contro corrispettivo, e l'attività di detenzione di partecipazioni tipica delle c.d. *holding*. Tali casi presentano profili problematici sia dal punto di vista dell'ordinamento nazionale, sia dal punto di vista della disciplina comunitaria.

Relativamente al primo, le problematiche derivano innanzitutto dal fatto che tali attività sono escluse dal novero delle attività oggettivamente commerciali ex art. 2195 c.c., e ciò rende necessario procedere all'accertamento in merito alla sussistenza o meno di un'organizzazione in forma d'impresa. Inoltre, in tali casi è particolarmente complesso valutare se certe operazioni siano state poste in essere al solo scopo di godimento patrimoniale o con un intento economico-speculativo.

⁽²²²⁾ V. FICARI, *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, cit., 810.

Riguardo all'ordinamento comunitario, i profili problematici si pongono con particolare riferimento alla disciplina relativa all'imposta sul valore aggiunto, la quale incorpora tra le attività economiche anche «*lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità*», ed è chiaro come in talune fattispecie (come dimostra la significativa giurisprudenza comunitaria in materia, che si esaminerà nel prosieguo) il confine tra le attività rilevanti ai fini Iva sulla base di quest'ultima disposizione e le attività escluse dall'Iva sia particolarmente labile.

10.1 Qualificazione della locazione di immobili e sfruttamento di un bene contro corrispettivo nell'ordinamento nazionale e comunitario

Relativamente alla locazione di immobili, occorre considerare che è dubbio, in dottrina e in giurisprudenza, se ed a quali condizioni tale attività sia da considerare o meno esercizio di impresa, specie se riguarda patrimoni immobiliari di significativa entità ⁽²²³⁾. Difatti, se un soggetto si limita a concedere in locazione degli immobili, e non si avvale di alcuna organizzazione specifica in tale attività, non diversamente in sostanza da quanto farebbe una qualsiasi persona fisica che concede in locazione un singolo immobile, l'attività di locazione non sembra poter essere considerata come attività d'impresa.

A tal fine, si osservi che è decisiva, come descritto *retro*, l'esistenza di un'organizzazione in forma d'impresa per la locazione degli immobili, e non il numero degli immobili suscettibili di essere concessi in locazione, il quale può certo costituire un elemento ma non può divenire l'unica discriminante per ritenere l'attività come "d'impresa". Infatti, dato che la qualificazione di un'attività come imprenditoriale o meno non può che dipendere dalle circostanze concrete con cui viene esercitata l'attività, *tertium non datur*: o si ammette che la locazione anche di un singolo appartamento, di un singolo box auto *etc.*, se posta

⁽²²³⁾ M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., 1037, in cui si osserva che *in via generale deve ritenersi che, per poter qualificare correttamente la natura di tale attività, occorre verificare in concreto se la stessa si sostanzia in un'attività di mero godimento dei beni posseduti ovvero presenti i connotati tipici dell'attività d'impresa (organizzazione, professionalità, economicità)*».

in essere con determinate modalità, sia un tipo di attività suscettibile di far acquisire la qualifica di imprenditore commerciale, oppure anche la locazione di una pluralità di immobili senza avvalersi di nessuna organizzazione propria o esterna, e/o senza preordinazione economica, abitudine e così via, non può costituire automaticamente un'attività d'impresa.

Quanto appena esposto sembra potersi affermare non solo per l'attività di locazione "*stand alone*", ma anche qualora un soggetto provveda ad edificare od a ristrutturare uno o più immobili al fine di concedere gli stessi in locazione, ipotesi invero comune nella prassi.

In tal caso, infatti, sembra possibile affermare che l'edificazione o la ristrutturazione sarebbero comunque propedeutiche a ritrarre dai beni oggetto di tali attività dei canoni di locazione, per cui (sempre nell'ipotesi in cui tali attività, si ribadisce, non vengano svolte mediante un'organizzazione in forma d'impresa) le operazioni sopra menzionate sarebbero volte solamente a valorizzare un bene patrimoniale al fine di ritrarne i frutti – analogamente alla fattispecie in cui un privato ristruttura un immobile di sua proprietà per concederlo in locazione a terzi.

Ciò, beninteso, sarebbe corretto soprattutto nel caso in cui non sia presente l'elemento – che pure appare non del tutto corretto – di "utilizzo e coordinamento" di un capitale proprio per fini produttivi, che, come si è visto *retro*, è una fattispecie che secondo la Corte di Cassazione integra comunque l'esercizio di attività d'impresa; quindi, non vi sarebbe un'attività commerciale laddove il contributo di un soggetto consista - sembra potersi evincere *a contrario* dalla citata pronuncia della Suprema Corte - solo nell'impiego di capitale proprio senza alcuna attività di coordinamento dello stesso (dato che, se fosse sufficiente il solo impiego di capitale al fine dell'esercizio di attività d'impresa, non si vede perché la Corte di Cassazione abbia espressamente menzionato quali requisiti minimi non solo l'impiego, ma "*l'impiego ed il coordinamento ai fini produttivi*")⁽²²⁴⁾.

⁽²²⁴⁾ Peraltro, sulla edificazione e successiva locazione di beni immobili, non da parte di un privato bensì di un ente, occorre considerare che la Risoluzione n. 286/E dell'11 ottobre 2007, concernente il caso in cui un ente proceda a costruire su un terreno di sua proprietà n. 115 posti auto da concedere successivamente in locazione. In tale fattispecie l'Agenzia delle Entrate ha affermato sussistere l'esercizio di attività d'impresa, e tuttavia ha affermato ciò in maniera

Tali conclusioni sembrano peraltro trovare un fondamento anche in alcuna giurisprudenza, e in particolar modo in una pronuncia della Commissione Tributaria Centrale (Commissione Tributaria centrale, Sezione 14, Sentenza 3 gennaio 1989, n. 10), concernente il caso di un soggetto persona fisica che costruì un fabbricato, composto di otto appartamenti, ne concesse sette in locazione a terzi e ne cedette uno. Al riguardo, il contribuente osservò che per configurare un'impresa mancava la circostanza che *«l'attività [fosse] economica, avente cioè uno scopo patrimoniale per essere rivolta a produrre ricchezza. Onde la non considerabilità come tale dell'attività svolta solo occasionalmente, è organizzata e compiuta per sé e per la propria famiglia, con l'effetto che non costituisce esercizio di impresa il solo godimento dei frutti di cui il bene prodotto sia capace»*. La Commissione accolse il ricorso, confermando le tesi del contribuente e precisando che *«[...] non sussistono gli estremi dell'impresa edilizia laddove, col dichiarato intento del costruttore di non alienare, la costruzione risponda ad esigenze proprie e della propria famiglia; e ciò anche se nel corso della costruzione, per sopraggiunti motivi economici, risulti alienato un appartamento facente parte del fabbricato [...]». La fattispecie oggetto del presente giudizio presenta una caratteristica, quella che degli appartamenti costruiti (otto) la quasi totalità (sette) erano stati dal proprietario costruttore dati in locazione. Trattasi quindi di stabilire se tale destinazione snatura il concetto di esigenze proprie e della propria famiglia in quanto tale concetto richiederebbe il godimento diretto e non il godimento dei frutti di cui un bene è capace. La risposta negativa al quesito sembra derivi dalla seguente considerazione. La destinazione di beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore ricade nell'Iva [...] solo laddove esista*

dubitativa e di fatto basandosi solo sul numero dei posti auto: «In base a quanto emerge dall'istanza, l'attività che l'ente interpellante intende porre in essere avrà ad oggetto la costruzione e la successiva locazione di un parcheggio costituito da n. 115 posti auto, realizzata mediante la stipulazione di contratti di appalto, l'accensione di un mutuo ipotecario per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie alla realizzazione dell'opera e la successiva stipulazione di contratti di locazione. Argomentando in base alle dimensioni dell'iniziativa descritta e alla complessiva organizzazione presupposta nella realizzazione della stessa, sembra alla scrivente, con tutte le riserve che potranno definitivamente sciogliersi solamente in sede di eventuale controllo, che l'attività in questione presenti significativi caratteri di commercialità. Nel presupposto, infine, che lo svolgimento dell'attività, secondo le modalità e i caratteri dimensionali riferiti dall'interpellante, implichi, come sopra precisato, la predisposizione di un'apposita organizzazione di mezzi e risorse ovvero l'impiego e il coordinamento del capitale per fini produttivi nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica, si configurerà un'organizzazione in forma d'impresa, come tale, qualificabile attività commerciale sia ai fini IRES che ai fini IVA».

una impresa organizzata che, come tale, operi siffatto trasferimento; se invece, come nel caso, non sussiste un'impresa organizzata ma un soggetto apprestato per sé un prodotto sin dall'origine non destinato alla vendita, non può riscontrarsi un'operazione imponibile [...] Iva, anche se il prodotto è destinato a fonte di reddito personale locatizio [...] Da quanto precede risulta che nel caso non poteva ravvisarsi la figura dell'imprenditore, qual è definita dagli artt. 2082 del codice civile, 1 e 4 del D.P.R. n. 633 del 1972». Tale orientamento coincide peraltro con quanto espresso dalla stessa Amministrazione finanziaria in una pronuncia significativa (seppur risalente): nella Risoluzione n. 363580 del 17 maggio 1978, l'Amministrazione affrontò il caso in cui due soggetti persone fisiche «quali eredi del loro padre, divennero comproprietari di un terreno in..... e che, al fine di valorizzare detto cespite, vi costruirono un immobile allo scopo di trarne frutti civili. Successivamente i fratelli....., per sopravvenute contingenze, decisero di disfarsi dell'immobile [...]». Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria affermò che «non si ravvisa un esercizio professionale e sistematico di una attività economica diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi idonea a realizzare il presupposto soggettivo ai fini della applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, bensì un'attività occasionale di disinvestimento del patrimonio costituito dal detto immobile».

Quanto appena esposto relativamente alla locazione di immobili si differenzia in parte da quanto previsto dalla disciplina comunitaria in materia di Iva. Come già osservato in precedenza, infatti, l'articolo 9 della direttiva n. 112 del 2006 (analogamente all'articolo 4 della Sesta direttiva) prevede che costituisca un'attività economica rilevante ai fini dell'Iva l'attività di sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità⁽²²⁵⁾.

Sulla base della disposizione comunitaria in parola, appare chiaro che la locazione rientri tra le attività economiche, in quanto il locatore concede in

⁽²²⁵⁾ La non totale coincidenza in tale punto tra regime fiscale delle locazioni nell'ordinamento tributario nazionale e disciplina comunitaria è dovuta al fatto che la direttiva 2006/112/Ce ne prevede da un lato l'esenzione da imposta (secondo, l'articolo 135 della direttiva, infatti, «gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:[...] 1) l'affitto e la locazione di beni immobili») e dall'altro che gli Stati membri possano prevedere esclusioni da tale esenzione per determinate fattispecie (art. 135) e che possano consentire ai soggetti passivi di optare per l'imposizione di tali operazioni (art. 137).

locazione un bene al fine di ricavarne introiti aventi caratteri di stabilità, e ciò è stato ribadito anche nella giurisprudenza comunitaria ⁽²²⁶⁾. Peraltro, tale affermazione varrebbe non solo nel caso di locazione, ma anche – come affermato dalla Corte di Giustizia CE in una nota sentenza - nel caso di concessione di un diritto diverso quale un diritto di superficie, in quanto per “sfruttamento” si intende «*qualsiasi operazione, indipendente dalla sua forma giuridica, che miri a trarre dal bene in questione introiti che hanno carattere stabile*» ⁽²²⁷⁾. Dalla norma comunitaria e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia sembra quindi possibile notare che, a differenza di quanto espresso per l'ordinamento nazionale, non appare necessario valutare se una o più operazioni integrino il concetto di “attività” (*i.e.*, costituiscano o meno un complesso unitario accomunato dallo scopo), bensì possono essere sufficienti anche singole operazioni – come del resto avviene nella giurisprudenza comunitaria sopra richiamata - al fine di integrare la nozione di attività economica secondo la disciplina comunitaria.

10.2. Qualificazione dell'attività di detenzione e gestione delle partecipazioni nell'ordinamento nazionale e comunitario

Relativamente all'attività di detenzione di partecipazioni, tale fattispecie, frequente nella prassi, presenta sostanzialmente i medesimi profili problematici delineati con riferimento alla locazione di immobili. Nel determinare se l'attività di detenzione di partecipazioni, tipica del c.d. *holder*, sia o meno un'attività d'impresa occorre innanzitutto avere a riguardo la disciplina in materia di Iva, poiché, con riferimento a tale imposta, lo stesso articolo 4 del D.P.R. n. 600 del 1973 prevede espressamente che non rientra tra le attività commerciali «*il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni e titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza*

⁽²²⁶⁾ Sentenza della Corte di Giustizia CE 27 gennaio 2000, causa C-23/98 (*Van Tiem*).

⁽²²⁷⁾ Sentenza *Van Tiem* (Sentenza della Corte di Giustizia CE 27 gennaio 2000, causa C-23/98). In senso conforme (anche se in materia di factoring) anche la sentenza 26 giugno 2003, causa C-305/01.

strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate». Tale disposizione, peraltro, è particolarmente importante, in quanto rappresenta una deroga alla presunzione di imprenditorialità delle attività poste in essere dalle società commerciali ⁽²²⁸⁾.

La norma in esame è stata introdotta nel 1997 innanzitutto al fine di adeguare la disciplina in materia di Iva alla nota sentenza *Polysar Investments* (sentenza della Corte di Giustizia 20 giugno 1991, causa C-60/90) ⁽²²⁹⁾, per cui la disciplina nazionale risulta essere sostanzialmente in linea con il disposto comunitario (ma, come si vedrà meglio *infra*, non pienamente coincidente con quest'ultimo).

Con la nota sentenza *Polysar* la Corte di Giustizia ha affermato, e ribadito in diverse pronunce successive (tra cui le sentenze *Wellcome trust* del 20 giugno 1996, causa C-155/94, e *Floridiene e Berginvest* del 14 novembre 2000, C-142-99) che l'acquisto, la vendita e la detenzione di partecipazioni non sono suscettibili ex se di configurare un'attività economica ai fini dell'Iva, per cui una società holding non è di per sé stessa un soggetto passivo solo perché esercita tali attività ⁽²³⁰⁾. Per configurare, invece, l'esercizio di un'attività economica occorre altresì che la holding accompagni la partecipazione in altre società con una «*interferenza diretta o indiretta nella gestione delle imprese in cui si è realizzato l'acquisto di partecipazioni*» ⁽²³¹⁾. Al riguardo, occorre tuttavia considerare che la Corte esclude dalla nozione di influenza diretta i «*diritti che chi detiene le partecipazioni possiede nella sua qualità di azionista o socio*», ovverosia non si avrebbe influenza diretta o indiretta per il fatto che un socio di una società eserciti

⁽²²⁸⁾ Assieme alla deroga prevista, sempre dall'articolo 4 del D.P.R. n. 600 del 1973, per le società che possiedono e gestiscono in maniera "statica" determinati beni quali immobili, unità da diporto, complessi sportivi o ricreativi etc.

⁽²²⁹⁾ G. CORASANITI, *La soggettività passiva del trust ai fini delle imposte diverse da quelle sui redditi*, in G. FRANSONI, N. DE RENZIS SONNINO (a cura di), *Trust e Attività Fiduciarie, Quaderni, Teoria e pratica della fiscalità dei Trust*, 2008, 68.

⁽²³⁰⁾ Si veda sul punto anche T. TASSANI, *Società holding e diritto di detrazione nel sistema comunitario e nazionale dell'Iva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, 49 ss.

⁽²³¹⁾ Sentenza *Polysar*, par. 14.

i diritti a questi spettanti; si deve quindi escludere che la nozione di “influenza” equivalga a quella di “direzione unitaria”⁽²³²⁾ ⁽²³³⁾.

Il criterio preso in considerazione dalla Corte di Giustizia per determinare se vi sia “interferenza diretta o indiretta” consiste invece nel valutare se la holding ponga in essere verso le controllate operazioni soggette all'Iva, quale la prestazione di servizi amministrativi, contabili, informatici e/o finanziari, e più in generale la prestazione di servizi a titolo oneroso nei confronti delle partecipate (tra cui la concessione di finanziamenti fruttiferi alle partecipate)⁽²³⁴⁾.

Anche ai fini della disciplina Iva nazionale e delle imposte dirette – stante la tendenziale unitarietà delle nozioni, come si è visto *retro* – sembra possibile affermare che i soggetti che esercitano funzioni di holding sono qualificabili come “imprese commerciali” solo se interferiscono nell'attività societaria delle partecipate. Tuttavia, l'interferenza richiesta dalla disciplina italiana sembra essere diversa rispetto all'omologo concetto elaborato dai giudici comunitari: se il secondo si estrinseca mediante il compimento di operazioni rilevanti ai fini Iva, la prima si manifesterebbe esercitando i poteri derivanti dal possesso delle partecipazioni (e pertanto, come osservato da autorevole dottrina, nella normalità dei casi un soggetto *holder* non potrà considerarsi come un'impresa «*proprio per il difetto di una gestione attiva delle partecipazioni e di una ingerenza nell'assemblea che certifichi in qualche misura l'esercizio indiretto [...] dell'attività commerciale della società controllata*») ⁽²³⁵⁾.

In ciò sembra risiedere una non trascurabile differenza rispetto alla nozione comunitaria di “interferenza diretta o indiretta”: se la Corte di Giustizia stabilisce espressamente che in ciò non si considerano i diritti esercitati da un soggetto quale socio delle partecipate, ma che occorre guardare al compimento di operazioni rilevanti ai fini Iva, così non è nella norma interna: l'articolo 4 infatti attribuisce

⁽²³²⁾ In tal senso T. TASSANI, *Società holding e diritto di detrazione nel sistema comunitario e nazionale dell'Iva*, cit., 50.

⁽²³³⁾ Sui concetti di direzione unitaria e di direzione e coordinamento ai fini tributari si veda *ex multis* G. MARINO, *Contributo allo studio dei rapporti di gruppo attraverso le relazioni di controllo*, in *Riv. Dir. Trib.* 2004, IV, 545 ss.

⁽²³⁴⁾ Sentenze *Floridienne e Berginvest*, par. 19, e sentenza 29 aprile 2004 (causa C-77/01). Si veda sul punto anche M. RAVACCIA, *L'attività di holding e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, IV, 64 ss.

⁽²³⁵⁾ G. CORASANITI, *La soggettività passiva del trust ai fini delle imposte diverse da quelle sui redditi*, cit., 71.

rilevanza, ai fini della qualificazione, non solo all'attività finanziaria o ad altri interventi, ma anche all'attività «*di indirizzo*» e «*di coordinamento*», ovverosia i “tipici” diritti esercitati in relazione alla detenzione di una partecipazione significativa, i quali farebbero acquisire la qualifica di soggetto Iva se il soggetto che pone in essere tali attività si avvale di una «*struttura*» diretta ad esercitare tali attività. In ciò risiede appunto una sensibile differenza rispetto alla giurisprudenza comunitaria, poiché in quest'ultimo ambito i diritti esercitati quali socio non possono mai comportare *ex se* la presenza di “interferenza diretta o indiretta”, indipendentemente se ci si avvalga o meno di una struttura.

Venendo invece agli altri elementi costitutivi della fattispecie-impresa, al fine di esaminare se ed a quali condizioni l'attività di holding costituisca impresa commerciale sembra meno rilevante l'accertamento della preordinazione, la quale sembra sussistere nella quasi totalità dei casi data la particolare tipologia dei beni di cui si discute (anche se vi possono indubbiamente essere casi, come quello di partecipazioni ricevute per effetto di successione, in cui tale preordinazione può essere smentita). Piuttosto, sarà più complesso determinare se la preordinazione si riferisce solamente ad uno scopo di godimento del patrimonio e dei frutti da esso generati oppure se lo scopo sia ulteriore, *i.e.* l'attività non sia solo rivolta al conseguimento di *c.d. passive income* ma si prefigga una valorizzazione di tipo economico-impresoriale delle partecipazioni assunte. A tal fine sembrano valide anche in campo tributario le elaborazioni della dottrina in tema di diritto fallimentare in merito alla fallibilità dell'*holder* persona fisica: al riguardo – oltre chiaramente a porre in luce i “tradizionali” caratteri dell'impresa, come l'abitudine e che l'attività debba pur sempre essere rivolta alla produzione o allo scambio di beni e servizi (anche se ai fini tributari interesserà più che altro quest'ultima in quanto può essere attività non oggettivamente commerciale) ⁽²³⁶⁾ - secondo la dottrina in tale nozione vanno ricomprese tutte le attività economiche che caratterizzano le società holding che svolgono attività di assunzione e gestione di partecipazioni (quindi che svolgono tale attività indubbiamente in forma di

⁽²³⁶⁾ A. PENTA, *La fallibilità dell'holder persona fisica*, in *Il Fallimento* n. 2 del 2009, 169-170, secondo cui «il coordinamento [deve essere] esercitato con professionalità, organizzazione ed economicità, poiché solo in presenza di tali caratteristiche si è al cospetto di una vera e propria attività imprenditoriale»; in particolare, «è necessario altresì che l'attività [...] si sia dispiegata nel tempo ed abbia assunto [...] i caratteri della costanza e della sistematicità».

impresa commerciale); dato che in ambito economico è chiaro che anche qualora la società holding agisca come c.d. holding pura, essa non si limita a detenere le partecipazioni, ma ne dirige e coordina l'attività, ovverosia estende la sua attività ad una attività propulsiva ed organizzativa dell'attività economica altrui, anche nel caso di un soggetto *holder* dovrà necessariamente essere accertata la presenza o meno di tali circostanze ⁽²³⁷⁾.

⁽²³⁷⁾ A. PENTA, *La fallibilità dell'holder persona fisica*, cit., 170.

Tesi del Dottorato di Ricerca in Diritto Tributario delle Società di Alberto Franco, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

CAPITOLO III

ATTIVITÀ COMMERCIALE E QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA

DEGLI ENTI NON SOCIETARI

1. Nozione di impresa, presunzione assoluta di commercialità e peculiarità della qualificazione dell'attività svolta dagli enti non societari. – 2. La rilevanza della qualificazione soggettiva degli enti non societari nell'ordinamento tributario. – 3. La qualificazione di un ente tra gli enti commerciali o non commerciali tra elementi formali, attività effettivamente esercitata e accertamento dell'attività prevalente. – 4. Le norme speciali nelle imposte dirette e nell'Iva per la qualificazione dell'attività svolta dagli enti non societari. - 5. Problematiche nella valutazione della commercialità degli enti: fondazioni bancarie, trust e altre fattispecie.

1. Nozione di impresa, presunzione assoluta di commercialità e peculiarità della qualificazione dell'attività svolta dagli enti non societari

Nei precedenti capitoli si è cercato di rappresentare la centralità che il concetto di impresa e di imprenditore ricoprono ai fini tributari; nel secondo capitolo, in particolar modo, si è esaminato quale sia il rilievo di tale nozione nel determinare la sussistenza del presupposto applicativo del tributo e nell'individuazione del corretto regime fiscale applicabile ad un soggetto.

Tali problematiche si pongono, è di tutta evidenza, non solo per i soggetti persone fisiche, ma anche per i soggetti diversi dalle persone fisiche, ovverosia per le società e gli enti. Vi è invero una parte di questi ultimi per i quali l'importanza della qualificazione dell'attività svolta come d'impresa o meno è fortemente ridimensionato: è il caso delle società commerciali, per le quali vige una presunzione assoluta di commercialità dell'attività esercitata (*rectius*, assoluta

per le imposte sui redditi, e “quasi” assoluta per l’Iva, stante il fatto che l’articolo 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede alcune non trascurabili eccezioni) ⁽²³⁸⁾ ⁽²³⁹⁾.

Per gli enti diversi dalle società (commerciali), invece, la qualificazione dell’attività svolta è particolarmente importante poiché, al pari di quanto illustrato nel capitolo che precede, dalla qualificazione di un ente come commerciale o non commerciale discende non solo il regime fiscale applicabile allo stesso, ma anche una serie di conseguenze quali ad esempio l’obbligatorietà della tenuta di scritture contabili e gli adempimenti ai fini dell’Iva, la cui inosservanza comporta l’applicazione di significative sanzioni. Peraltro, l’importanza di tale qualificazione è andata crescendo nel tempo, a causa da un lato del sempre più frequente uso di forme associazionali, fondazionali o comunque non societarie per svolgere un novero sempre più variegato di attività, e dall’altro lato in ragione del regime di favore disposto per determinate attività, generalmente svolte da enti non societari, in numerosi ambiti ⁽²⁴⁰⁾.

⁽²³⁸⁾ L’articolo 4 del D.P.R. 633 del 1972 prevede infatti, al secondo periodo del quinto comma, che « Non sono considerate, inoltre, attività commerciali, anche in deroga al secondo comma [ovverosia, anche in deroga alla presunzione assoluta di esercizio d’impresa posta in essere dalle società e dagli enti commerciali]:

a) il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all’ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni;

b) il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate».

⁽²³⁹⁾ Ciò non toglie, tuttavia, che il problema si ponga anche in ambito societario con specifico riferimento ad alcuni istituti: il tema delle “società senza impresa” è infatti cruciale innanzitutto nella *participation exemption* di cui all’art. 87 del Tuir (sul tema delle società senza impresa nella *participation exemption* si vedano in particolare R. LUPI, *Le partecipazioni nella riforma fiscale tra immobilizzazioni, disponibilità, requisito di possesso minimo e società senza impresa: le contraddizioni di un sistema spezzato in due*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, 420 ss., e F. PEDROTTI, *Cessioni di aziende e di partecipazioni sociali nel reddito d’impresa ai fini dell’Ires*, Milano, 2010, 118 ss.) nonché le disposizioni c.d. anti paradisi fiscali e CFC di cui agli artt. 110, c. 10, 167 e 168 del Tuir (sul punto L. MIELE, V. RUSSO, *Deducibilità dei componenti negativi da operazioni con soggetti domiciliati in paesi a fiscalità privilegiata. L’esimente dell’attività commerciale effettiva*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1135 ss.)

⁽²⁴⁰⁾ A.M. PROTO, *Ancora in tema di enti non societari*, in *Rass. Trib.*, 1995, 1812, la quale osserva altresì che «il problema non si poneva negli stessi termini prima della riforma del 1973 quando, nella vigenza dell’imposta di ricchezza mobile, si distinguevano enti con e senza scopo di lucro in ragione della distribuzione ai soci (o partecipanti) degli utili conseguiti o del vincolo

Come si vedrà meglio nei successivi paragrafi, la qualificazione di un ente come commerciale o non commerciale dovrebbe seguire in via di principio i medesimi criteri descritti nel precedente capitolo, ovverosia accertare la sussistenza degli elementi costituenti attività d'impresa commerciale ai sensi dell'articolo 55 del Tuir, quale la sussistenza di un'attività economica, la professionalità-abitualità e così via ⁽²⁴¹⁾. Tuttavia, ciò non è immediatamente riproponibile nella valutazione della commercialità degli enti non societari; in particolare, il solo disposto dell'articolo 55 Tuir non è sufficiente per consentire la qualificazione dell'ente come commerciale o meno, essenzialmente per due ordini di ragioni che verranno di seguito esaminate.

In primo luogo, è necessario considerare come la valutazione in merito alla commercialità di un ente presenta una ulteriore specificità rispetto quella dell'attività di una persona fisica, che si manifesta principalmente ai fini delle imposte sui redditi. Infatti, l'indagine circa la commercialità o meno di un ente coinvolge, di regola, anche il profilo soggettivo dell'ente stesso: mentre il fatto che una persona fisica eserciti un'attività d'impresa commerciale non qualifica dal punto di vista soggettivo tale persona, ma determina solamente la qualificazione del redditi che tale persona (eventualmente) ritrae dalla propria attività ⁽²⁴²⁾, la

di destinazione di tali utili ai propri fini istituzionali. La distinzione rilevante, allora, era quella basata sulla esistenza o meno del vincolo di destinazione. Potevano considerarsi non lucrativi o non profit solo gli enti che disponevano un espresso divieto di distribuzione degli utili ai soci (o partecipanti) e di ripartizione del fondo comune in sede di scioglimento dell'ente. La disciplina positiva ha quindi spostato l'accento dal cosiddetto lucro soggettivo al cosiddetto lucro oggettivo, e la sussistenza di quest'ultimo va verificata con riferimento al momento della produzione degli utili (che precede quello della eventuale distribuzione degli stessi). Di conseguenza si è passati dal problema della tassabilità o meno degli utili conseguiti, ma vincolati nella destinazione, definiti talvolta anche avanzi di gestione, al problema della identificazione dell'attività commerciale da tassare».

⁽²⁴¹⁾ In particolare, secondo F. PADOVANI (*Problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettive di riforma*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, 7-8, 765) la rilevanza dell'articolo 55 del Tuir (articolo 51 ante riforma) sarebbe suffragata sia dal fatto che in vigenza del D.P.R. n. 598 del 1973 il rinvio alla nozione di reddito d'impresa era normativamente previsto, sia dalla circostanza che nell'attuale sistema dell'Ires il richiamo all'articolo 55 del Tuir deve considerarsi insito nel sistema e comunque ricavabile dall'intenzione del legislatore di assumere ad elemento distintivo degli enti non societari la commercialità o meno dell'attività principale (e ciò in ragione, peraltro, del terzo comma dello stesso articolo 55, il quale non può che interpretarsi nel senso che ogni qual volta il legislatore menziona l'attività commerciale intende riferirsi alle tipologie di attività *ex art. 55*).

⁽²⁴²⁾ Una persona fisica, è chiaro, non potrà mai essere classificata in quanto tale come "commerciale" o "non commerciale" al pari di una società o di un ente: non vi possono certo essere persone fisiche in ogni caso commerciali, come invece si ha per le società. Difatti, come già menzionato retro, il Tuir non identifica l'imprenditore ma solo i redditi d'impresa.

valutazione circa un ente non commerciale comporta attribuire allo stesso una qualificazione di tipo soggettivo, ovvero non solo qualificare i redditi realizzati dall'ente stesso, bensì attribuire ad esso una qualifica (“commerciale” o “non commerciale”) che influenza *tutte* le attività da questo svolte, cioè non solo eventuali attività di produzione, di intermediazione e altro ma anche finalità educative, assistenziali, e così via. In altri termini, la valutazione circa la commercialità di un'attività svolta da una persona fisica resta confinata a tale tipo di attività, mentre la valutazione in merito alla commercialità di un'attività svolta da un ente investe (o può investire) la stessa qualificazione tributaria dell'ente stesso e con essa – per effetto di una *vis attractiva* del tutto analoga alla presunzione assoluta di imprenditorialità in capo alle società commerciali – la totalità delle attività da questo svolte, prescindendo - come avviene per le società commerciali - dal fatto che esse siano *ex se* commerciali o non commerciali ⁽²⁴³⁾.

Corollario a quanto appena esposto è quindi l'esigenza, per gli enti non societari, non solo di qualificare come commerciale un'attività svolta, ma anche di qualificare come commerciale o non commerciale l'ente stesso, il quale per sua natura da un lato deve (o dovrebbe) attenersi ad un programma di attività contenuto nell'atto costitutivo, che ne definisce l'oggetto e lo scopo, e dall'altro è suscettibile di esercitare più attività. Da ciò non può che derivare la necessità di determinare quali elementi prendere a riferimento ai fini della valutazione della commercialità dell'ente (ed in specie, quale elemento prevalga in caso di contrasto tra la “forma” dell'atto costitutivo e la “sostanza” dell'attività effettivamente esercitata) nonché, nel caso in cui un ente eserciti più di un'attività, in base a quali circostanze valutare la prevalenza dell'attività commerciale rispetto a quella non commerciale e viceversa.

In secondo luogo, un importante elemento che differenzia la qualificazione degli enti non societari rispetto a quella di soggetti quali le persone fisiche è la presenza per i primi (ed in specie, per tutti o per alcune tipologie di essi) di norme speciali in merito alla qualificazione dell'attività svolta, sia ai fini dell'Ires, sia ai

⁽²⁴³⁾ Per tale motivo A.M. PROTO (*Ancora in tema di enti non societari*, cit., 1813) osserva che «i requisiti richiesti per la classificazione degli enti non societari non vanno confusi con quelli richiesti per la qualificazione dell'attività esercitata. La natura dell'attività principale condiziona però la classificazione dell'ente, sicché è indispensabile procedere prima alla definizione della natura delle attività e poi alla classificazione degli enti.»

fini dell'Iva. Se si considerano innanzitutto le imposte sui redditi, vi sono alcune disposizioni ulteriori rispetto a quanto disposto dall'articolo 55 del Tuir, che individuano ulteriori attività che, qualora esercitate da enti non societari, sono considerate ai fini fiscali commerciali o non commerciali: è il caso, ad esempio, dell'articolo 143 del Tuir, il quale prevede, al secondo periodo del primo comma, che per gli enti non commerciali «*non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione*», nonché del successivo articolo 148, il quale prevede particolari regole circa la commercialità o meno di talune attività poste in essere dagli enti di tipo associativo. Anche ai fini dell'Iva vi sono particolari disposizioni nell'articolo 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 in merito alle attività svolte dagli enti non commerciali, ed in specie quando talune operazioni si considerano o meno effettuate nell'esercizio di imprese per gli enti non commerciali (comma 4) nonché disposizioni in merito a specifiche attività o a specifici soggetti (commi 5, 6 e 7 dell'articolo 4).

Delineati sopra i principali campi di indagine relativi alla valutazione della commercialità per gli enti non societari, nel prosieguo, una volta esaminata la rilevanza che la qualificazione soggettiva degli enti non societari ricopre nell'ordinamento tributario, si esamineranno innanzitutto i profili relativi agli elementi sulla cui base determinare la commercialità di un ente, e nei successivi paragrafi le norme speciali in tema di qualificazione dell'attività per detti enti.

2. La rilevanza della qualificazione soggettiva degli enti non societari nell'ordinamento tributario.

La qualificazione soggettiva di un ente non societario come commerciale o non commerciale riveste, come già accennato in precedenza, un'importanza

fondamentale nel determinare il regime fiscale dello stesso, non solo per quanto concerne le imposte sui redditi, ma anche in materia di Iva⁽²⁴⁴⁾.

Dato che la distinzione tra enti commerciali e non commerciali è innanzitutto contenuta nel *corpus* di norme in tema di imposte sui redditi, è necessario esaminare in primo luogo quanto recato da quest'ultime. Più in dettaglio, ai fini delle imposte sui redditi è centrale innanzitutto l'articolo 73 del Tuir, che individua i soggetti passivi Ires, e dispone che siano assoggettati a tale imposta (oltre che le società commerciali) sia gli enti commerciali, sia gli enti non commerciali⁽²⁴⁵⁾.

Tuttavia, il fatto che tutti gli enti non societari siano soggetti ad Ires non comporta che essi siano trattati in maniera analoga: il successivo articolo 75 prevede infatti modalità di determinazione del reddito radicalmente differenti a seconda che un ente sia classificato come commerciale o non commerciale. I primi sono infatti equiparati alle società commerciali, per cui vale in tal caso il medesimo principio della forza di attrazione al reddito d'impresa anche dei redditi "oggettivamente" non d'impresa, mentre i secondi determinano invece il reddito complessivo quale somma dei risultati delle singole categorie reddituali – alla stregua, dunque, di una persona fisica⁽²⁴⁶⁾ ⁽²⁴⁷⁾. Proprio a causa di ciò, in

⁽²⁴⁴⁾ G. TABET, *Verso una nuova tassazione degli enti non profit*, in *Rass. Trib.*, 1997, 574, osserva che la scelta effettuata in sede tributaria di distinguere tra enti commerciali e non commerciali ha risentito fortemente delle novità che si registravano in quel periodo (quali quelle relative all'esercizio di un'attività commerciale da parte di enti pubblici) in sede civilistica, volte a superare la tradizionale e rigida contrapposizione tra enti del libro I (concepiti come centri di imputazione di attività non economica) ed enti del libro V (concepiti quali centri di attività produttiva). Sul punto si veda anche S. BOFFANO, *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO, *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011, 93.

⁽²⁴⁵⁾ Il primo comma dell'art. 73 Tuir prevede infatti che sono soggetti ad Ires:

«a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.»

⁽²⁴⁶⁾ Cfr. l'articolo 143, commi 1 e 2 (in cui si rinvia anche all'articolo 8 in tema di determinazione del reddito per i soggetti Irpef) del Tuir

⁽²⁴⁷⁾ Osserva al riguardo G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, cit., 3, che «d'altra parte, mentre le organizzazioni con scopo di lucro (soggettivo) sono create per generare ricchezza a favore dei partecipanti, sicché la

coerenza con tale sistema di tassazione la legge delega per la riforma del sistema tributario n. 80 del 2003 ne aveva previsto (articolo 3, primo comma, lett. a) il trasferimento dall'area dell'Ires a quella Irpef/Ire, con la conseguente adozione del regime impositivo previsto per le persone fisiche, ma il disegno di riforma non ha avuto completa attuazione ⁽²⁴⁸⁾.

Una prospettiva analoga è adottata dal legislatore ai fini dell'Irap: anche in tale imposta, infatti, la qualificazione di un ente quale commerciale o non commerciale - da effettuarsi, per l'esplicito rinvio fatto dagli articoli 3 e 10, c. 5, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 ai criteri previsti in tema di Ires - comporta un diverso meccanismo di determinazione dell'imposta: in particolar modo, nell'articolo 10 del D. Lgs. n. 446 del 1997 sono previsti due differenti modalità di determinazione del valore della produzione netta per gli enti non commerciali, a seconda che questi svolgano esclusivamente attività non commerciale (e in tal caso il valore della produzione netta è costituito sostanzialmente dai compensi erogati dall'ente per prestazioni lavorative) o svolgano anche un'attività commerciale (e in tal caso la base imponibile a queste relativa è determinata secondo i medesimi criteri previsti per le società e gli enti commerciali) ⁽²⁴⁹⁾.

loro capacità economica può in qualche modo essere confusa con quella di questi ultimi (in quanto destinata a convertirsi, con modalità e tempi variabili, nella capacità economica degli stessi), le organizzazioni senza scopo di lucro (soggettivo) si rivelano, al pari delle persone fisiche, come terminali della ricchezza che producono. E se la capacità economica che manifestano è munita della medesima autonomia di quella che manifestano le persone fisiche, essa indubbiamente può essere apprezzata, al pari di quella di queste ultime, come espressione di attitudine a partecipare al riparto delle pubbliche spese.»

⁽²⁴⁸⁾ Infatti, nelle intenzioni del legislatore delegante l'Ires avrebbe dovuto assoggettare ad imposizione solo quegli enti che, sulla base della loro forma giuridica o per il contenuto della loro attività istituzionale (ovverosia, rispettivamente, le società e gli enti commerciali) danno luogo unitariamente ad attività commerciali, mentre l'Ire avrebbe dovuto colpire residualmente quei soggetti (persone fisiche ed enti non commerciali) il cui reddito non si manifesta unitariamente ma come singole categorie. Si veda al riguardo P. ROSSI, *Enti non commerciali residenti*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Tuir e leggi complementari*, Tomo III del *Commentario breve alle leggi tributarie a cura di G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI*, Padova, 2010, 727.

⁽²⁴⁹⁾ Più in dettaglio, l'articolo in parola prevede che «1. Per gli enti privati non commerciali di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e) che svolgono esclusivamente attività non commerciali, la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui agli [articoli 49, comma 2, lettera a)], nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'articolo 81, comma 1, lettera l) del citato testo unico n. 917 del 1986. Sono in ogni caso escluse dalla base imponibile le remunerazioni dei sacerdoti e gli assegni ad esse equiparati di cui all'articolo 47, comma 1, lettera d) , del predetto testo unico, nonché le somme di

Anche ai fini dell'Iva la distinzione tra enti commerciali e non commerciali ha una rilevanza fondamentale. Innanzitutto, occorre osservare che la definizione di ente commerciale o non commerciale ai fini Iva e ai fini delle imposte sui redditi è essenzialmente la medesima, poiché la disciplina in materia di Iva non definisce cosa si debba intendere per “oggetto esclusivo o principale” per cui, in un quadro di nozioni essenzialmente unitario, così come già delineato nei capitoli precedenti in tema di attività d'impresa commerciale (essendo, come si è esaminato nei paragrafi precedenti, la nozione di attività commerciale ai fini Iva sostanzialmente la medesima rispetto a quella prevista nelle imposte sui redditi), anche in tale ambito si ritiene di dover adottare la medesime nozioni di ente commerciale e ente non commerciale delineate nelle imposte sui redditi ⁽²⁵⁰⁾.

Anche riguardo all'Iva la qualificazione di un ente non societario diviene essenziale, e anche in tal caso non nel determinarne il regime fiscale applicabile bensì nella stessa applicabilità dell'imposta in taluni casi, poiché l'articolo 4 prevede, al comma 2, n. 2, che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da enti non societari che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (o agricole), mentre al comma 4 si prevede che, se tali enti non

cui alla lettera c) dello stesso articolo 47 del medesimo testo unico esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche relative a borse di studio o assegni.

2. Se i soggetti di cui al comma 1 esercitano anche attività commerciali la base imponibile a queste relativa e determinata secondo la disposizione dell'articolo 5, computando i costi deducibili ivi indicati non specificamente riferibili alle attività commerciali per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalle predette disposizioni e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. La base imponibile relativa alle altre attività è determinata a norma del precedente comma 1, ma l'ammontare degli emolumenti ivi indicati è ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali. Qualora gli emolumenti non siano specificamente riferibili alle attività commerciali, l'ammontare degli stessi è ridotto di un importo imputabile alle attività commerciali in base al rapporto indicato nel primo periodo del presente comma [...]

4. Per gli altri soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e) , la base imponibile è determinata:

a) per le società ed enti commerciali secondo le disposizioni degli articoli 5, 6 e 7 che risultano ad essi applicabili;

b) per le società ed associazioni esercenti arti e professioni secondo la disposizione dell'articolo 8;

[...]

5. Ai fini dell'applicazione del presente titolo le attività commerciali sono quelle considerate tali ai fini delle imposte sui redditi.»

⁽²⁵⁰⁾ Sarebbe infatti del tutto improbabile che un ente sia qualificato come “commerciale” ai fini Ires e “non commerciale” ai fini Iva, o viceversa. Tuttavia, ciò non è impossibile: basti pensare, ad esempio, alle menzionate norme di cui all'articolo 4 del D.P.R. 633 del 1972, il quale prevede i al secondo periodo del quinto comma una deroga alla commercialità che non ha un omologo nelle imposte dirette.

hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (o agricole), si considerano effettuate nell'esercizio di imprese solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali (o agricole) ⁽²⁵¹⁾.

La presunzione di imprenditorialità prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972 – e la conseguente presunzione di inerenza delle acquisizioni di beni e di servizi – opera infatti per le società e per gli altri enti commerciali, ma non per gli enti non commerciali, per i quali occorre discriminare sempre tra operazioni svolte nell'esercizio dell'attività istituzionale e operazioni compiute nell'ambito dell'attività commerciale svolta dall'ente a fianco dell'attività istituzionale ⁽²⁵²⁾. Ciò non toglie tuttavia che, per gli enti non commerciali, la disapplicazione della presunzione di commercialità sia accompagnata dalla previsione di ulteriori presunzioni, seppur di portata più limitata, che coinvolgono sia specifiche attività considerate in ogni caso commerciali (anche se svolte da enti pubblici), sia ai rapporti che vengono instaurati con soci, associati o partecipanti (con alcune eccezioni anche in tale ultimo caso) ⁽²⁵³⁾.

⁽²⁵¹⁾ Il comma 4 della disposizione in parola prevede inoltre, al secondo periodo, specifiche disposizioni in tema di operazioni svolte nei confronti dei soci, associati o partecipanti, il cui contenuto è analizzato *infra* nel paragrafo relativo alle norme speciali per gli enti non commerciali.

⁽²⁵²⁾ P. CENTORE, *Enti non commerciali: profili Iva nazionali e comunitari*, in *Enti non profit* n. 11 del 2009, 11.

⁽²⁵³⁾ La presunzione assoluta di commercialità di talune attività è contenuta nel quinto comma dell'articolo 4, il quale prevede che «agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività:

a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati (3);

b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;

c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;

d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;

e) trasporto e deposito di merci;

f) trasporto di persone;

g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;

h) servizi portuali e aeroportuali;

i) pubblicità commerciale;

l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.»

La presunzione di commercialità delle operazioni svolte verso soci, associati o partecipanti è contenuta nel secondo periodo del quarto comma del medesimo articolo, secondo il quale «Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione

Nondimeno, distinguere tra enti commerciali e non commerciali rileva anche in ambiti diversi dalle imposte sui redditi, dall'Irap e dall'Iva, tra cui particolare rilevanza (anche dal punto di vista pratico-operativo) assume l'ambito applicativo dell'imposizione patrimoniale sugli immobili, ovverosia l'imposta comunale sugli immobili (Ici), sostituita dall'imposta municipale propria (Imu): sia nella disciplina in materia di Ici, sia in materia di Imu sono infatti esenti da imposta gli immobili utilizzati da enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento di determinate attività meritevoli (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive) nonché delle attività di religione o di culto (intendendo per quest'ultime, ai sensi dell'articolo 16, lett. a, della l. 20 maggio 1985, n. 222 quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana) che non abbiano esclusivamente natura commerciale⁽²⁵⁴⁾ ⁽²⁵⁵⁾. Tale ultima disciplina reca peraltro un ulteriore problema, ovverosia accertare non la prevalenza dell'attività commerciale su quella istituzionale bensì la "non esclusività" dell'attività commerciale; ciò significa, in sostanza, che gli immobili destinati da enti non commerciali ad attività ricomprese nell'ambito applicativo in parola saranno esenti da Ici/Imu anche qualora svolgano un'attività commerciale, e financo in via prevalente, purché non in via esclusiva⁽²⁵⁶⁾.

sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali».

⁽²⁵⁴⁾ In materia di Ici la disposizione che prevede l'esenzione è l'articolo 7, primo comma, lettera i. Tale esenzione è stata ribadita relativamente all'Imu (la cui applicazione è stata anticipata al 2012 dall'articolo 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201) nel D. Lgs. 14 marzo 2011, n.23; tale decreto prevede, all'art. 9, comma 8, che «sono esenti dall'imposta municipale propria gli immobili posseduti dallo Stato, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, ove non soppressi, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali. Si applicano, inoltre, le esenzioni previste dall'articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), h), ed i) del citato decreto legislativo n. 504 del 1992».

⁽²⁵⁵⁾ In merito all'attività di religione o di culto e al fatto che tale esenzione si intenda applicabile alle attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale si vedano l'articolo 7, comma 2-bis, del D.L. n. 203 del 2005 come modificato dall'articolo 93, primo comma, del D.L. n. 223 del 2006 (nonché le relative leggi di conversione).

⁽²⁵⁶⁾ L'interpretazione di detto criterio ha peraltro comportato un significativo contenzioso giunto sino alla Suprema Corte, la quale con sentenza 16 luglio 2010 n. 16728 (ribadendo quanto già affermato nella precedente sentenza 8 marzo 2004, n. 4645) ha affermato, in relazione ad un fabbricato in cui la Piccola Fraternità di Santa Elisabetta di Assisi gestiva una "Casa religiosa di

Infine, occorre altresì considerare che la qualificazione di un ente come commerciale o non commerciale assume rilevanza anche per quanto concerne gli adempimenti e gli obblighi previsti dal D.P.R. n. 600 del 1973.

Infatti, l'articolo 20 del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 600 stabilisce delle disposizioni *ad hoc* per gli enti non commerciali, prevedendo in sintesi che ⁽²⁵⁷⁾:

- (i) l'ente non commerciale che non esercita alcuna attività commerciale non deve tenere alcuna contabilità ai fini fiscali, anche in presenza di redditi quali quelli fondiari, di capitale o diversi;
- (ii) l'ente non commerciale che esercita un'attività commerciale ha l'obbligo di istituire una contabilità separata in cui vanno indicati i componenti positivi e negativi relativi a detta attività commerciale.

ospitalità", che «la attività [di gestione della] “casa di ospitalità” non è riconducibile alla “attività di religione” come definita dalla L. n. 222 del 1985, art. 16, lett. a) ma rientra nelle “attività diverse” quali devono considerarsi “le attività commerciali o a scopo di lucro” a norma della L. n. 222 del 1985, art. 16, lett. b. [...]», e per quest'ultime attività (tra le quali rientra anche la gestione di pensionati dietro pagamento di rette, fattispecie considerata dalla sentenza del 2004 sopra menzionata) non è prevista alcuna esenzione Ici.

⁽²⁵⁷⁾ Più in dettaglio, ai sensi di tale articolo « Le disposizioni degli artt. 14, 15, 16, 17 e 18 si applicano, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, anche agli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Independentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'artt. 22, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 108, comma 2- bis , lettera a) , testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'articolo 109 - bis del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori euro 15.493,71, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a euro 25.822,84 negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662.»

3. La qualificazione di un ente tra gli enti commerciali o non commerciali tra elementi formali, attività effettivamente esercitata e accertamento dell'attività prevalente

3.1. L'”oggetto” come criterio primario per la qualificazione degli enti non societari residenti

La valutazione in merito a se un ente sia da qualificarsi come commerciale o non commerciale ai fini delle imposte sui redditi è condotta innanzitutto sulla base dell'articolo 73 del Tuir, il quale individua i soggetti passivi dell'Ires (e tra questi sia gli enti commerciali, sia gli enti non commerciali). In particolar modo, la commercialità è uno degli elementi (assieme alla residenza) su cui si basa la classificazione dei soggetti passivi delineata nel primo comma di detto articolo, e consente di distinguere tra i primi due insiemi di soggetti (società ed enti commerciali residenti) ed il terzo (enti non commerciali residenti) ⁽²⁵⁸⁾.

Con riferimento alla commercialità, l'articolo 73 al comma 4, che *«l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto»*. Il comma 5 prevede altresì che *«in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti»*.

Appare quindi chiaro, da quanto sopra descritto, il ruolo primario dell'oggetto nella qualificazione di un ente non societario. Prima di esaminare,

⁽²⁵⁸⁾ Cfr. G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società, Disposizioni generali*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, cit., 261. In merito all'individuazione dei soggetti passivi ex art. 73, primo comma l'Autore distingue ulteriormente le società, per le quali il predicato “commerciale” è assegnato in ragione della particolare forma giuridica assunta, dagli enti commerciali, per i quali la commercialità è attribuita quale riflesso della natura commerciale dell'attività che ne rappresenta l'oggetto esclusivo o principale.

quindi, su quali basi debba essere effettuata la qualificazione di un ente, occorre delineare cosa si intenda per oggetto. Ciò poiché in linea di principio sono possibili due alternative: l'oggetto può riferirsi allo scopo dell'ente, oppure all'attività necessaria per realizzare detto scopo⁽²⁵⁹⁾.

E' possibile innanzitutto notare che in tal caso il legislatore prescinde dal fine al quale è diretta l'attività dell'ente, ed è la norma stessa a definire cosa si intende per oggetto dell'attività⁽²⁶⁰⁾. Dalla lettura del comma 4 sopra riportato si evince chiaramente, infatti, come l'elemento cruciale per qualificare un ente sia l'oggetto inteso come il tipo di attività da questo svolta, ovvero sia l'attività istituzionale dell'ente stesso, intendendosi per quest'ultima l'attività al cui svolgimento l'ente è funzionalmente orientato e che dunque si rivela, appunto «essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dello stesso»⁽²⁶¹⁾. Come osservato da autorevole dottrina, infatti, al fine di classificare gli enti come commerciali o non commerciali, il legislatore prescinde non solo dal tipo di

⁽²⁵⁹⁾ F. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, 347.

⁽²⁶⁰⁾ Rileva A. M. PROTO (*Attività istituzionali di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, in *Rass. Trib.* n. 4 del 1990, Parte I, 299) che « Si è tentato più volte di sostenere, anche sulla scorta di comparazioni con legislazioni di altri Paesi, l'esclusione dalla sfera dei soggetti passivi degli enti che non perseguono istituzionalmente fini di lucro, ma la chiara espressione legislativa non lasciava e non lascia margini interpretativi anzi ribadisce il tradizionale assoggettamento ad imposta degli enti indipendentemente dalla forma giuridica e quindi dal fine istituzionale tipico delle varie forme giuridiche. Il fine perseguito è quindi irrilevante per l'assoggettamento[...] per cui tanto quelli che istituzionalmente perseguono fini economici, quanto quelli che istituzionalmente perseguono fini diversi da quelli economici e non trovano quindi la ragione della loro esistenza nell'esercizio di un'attività economica, sono assoggettati ad imposta».

⁽²⁶¹⁾ Cfr. F. GALLO, *Fondazioni e fisco*, in *Rass. Trib.*, 2004, 1159, secondo cui si deve avere riguardo «molto pragmaticamente solo all'oggetto inteso in senso proprio, cioè all'attività strumentale che l'ente deve svolgere al fine di perseguire il proprio scopo; per cui è ben possibile che non vi sia collegamento tra oggetto prevalentemente non commerciale e scopo di utilità pubblica e sociale. Come messo in luce dallo stesso Autore, ciò non significa tuttavia che il legislatore non tenga in alcun conto il fine di un ente per determinarne il regime fiscale; anzi, come osservato da altra autorevole dottrina (G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in *Rass. Trib.* n. 4 del 2010, 977), la sensibilità del legislatore verso l'elemento funzionale di un ente si evince chiaramente in una serie di nuclei normativi speciali destinati alla tipizzazione di alcune figure soggettive come le organizzazioni non governative, le organizzazioni di volontariato, le Onlus, le fondazioni bancarie e così via (e l'Autore nota al riguardo proprio come l'approccio secondo cui ora si valorizzano gli scopi, ora i settori di attività, ora le modalità con le quali l'attività è gestita ha inevitabilmente prodotto una disciplina frammentata e disorganica). A tal fine l'Autore rileva peraltro (in G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società, Disposizioni generali*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, cit., 262) che lo scopo può essere rilevante a tal punto che determinate finalità consentono persino, come accade con le onlus, di assumere la qualifica di ente non commerciale nonostante la natura oggettivamente commerciale dell'attività.

finalità (egoistica o altruistica) perseguita, ma financo dalla qualificazione degli enti in sede civile ⁽²⁶²⁾.

Delineato ciò, occorre quindi innanzitutto domandarsi come accertare e quale rilevanza abbia il dato formale (*i.e.*, l'oggetto previsto dall'atto costitutivo, dalla legge o dallo statuto) nell'individuazione della commercialità dell'ente, poiché il comma 5 dell'articolo 73 attribuisce importanza, per i soggetti residenti, innanzitutto a quanto indicato dall'atto costitutivo, dallo statuto o dalla legge, e solo in mancanza dello stesso si fa riferimento all'attività effettivamente esercitata (mentre per gli enti non residenti si avrà riguardo solo a quest'ultimo parametro).

Certamente la valorizzazione del dato formale risponde innanzitutto ad esigenze di certezza nella qualificazione di un ente: è tramite il dato formale che il contribuente può qualificare l'ente *ex ante*, sulla base del programma che esso è istituzionalmente destinato a realizzare e che quindi lo caratterizza ⁽²⁶³⁾. In tale prospettiva, quindi, l'oggetto formale attraverso cui qualificare un ente sarebbe da accertarsi sulla base di un documento munito delle forme richieste (atto pubblico o scrittura privata autenticata) e dovrà essere individuato certamente sulla base della lettera del documento, ma senza trascurare tutti gli ordinari canoni di interpretazioni dei contratti ⁽²⁶⁴⁾; per cui si dovrà avere riguardo non solo ad eventuali modifiche formali dell'oggetto statutario, ma anche all'ipotesi di una modifica priva delle predette forme o *de facto*, quando cioè il regolamento vincolante le parti non è sin dall'origine quello desumibile dall'atto, ma risulta racchiuso in contestuali controdiichiarazioni ⁽²⁶⁵⁾.

⁽²⁶²⁾ F. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, cit., 347.

⁽²⁶³⁾ Cfr. G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società, Disposizioni generali*, cit., 263. In tal senso anche M. COGLIATI DEZZA (*Enti commerciali e non commerciali - dir. trib.*, in *Enc. Giur.*, vol. XII, 2) il quale, *ante* introduzione della norma ora contenuta nell'articolo 149, sostiene che la preminenza del dato formale – pur riconoscendo che l'atto costitutivo non debba rappresentare un muro invalicabile per l'accertamento dell'oggetto effettivo da parte dell'Amministrazione finanziaria - sarebbe giustificata innanzitutto dalla ragione pratica di dover determinare i parametri a cui riferirsi nel determinare la prevalenza (tema invero sostanzialmente superato nel 1997 con l'introduzione del citato articolo 149), nonché dal fatto che generalmente nell'atto costitutivo di un ente il rapporto tra l'oggetto principale e l'oggetto accessorio risulta di regola sufficientemente delineato.

⁽²⁶⁴⁾ Cfr. in giurisprudenza Cass. 4 ottobre 1991, n. 10409, e in dottrina E. BELLI CONTARINI, *Osservazioni a margine dei principi che regolano il regime impositivo degli enti non commerciali*, in *Riv. Dir. trib.*, 1992, II, 3737; G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società, Disposizioni generali*, cit., 263.

⁽²⁶⁵⁾ Così G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società, Disposizioni generali*, cit., 263.

3.2. *Il rapporto tra il criterio formale ex art. 74, comma 4 e l'attività effettivamente svolta ai fini della qualificazione tributaria dell'ente*

Nonostante il rilievo che la disposizione in parola attribuisce all'oggetto previsto dall'atto costitutivo/statuto, l'importanza di tale dato formale è ritenuta dalla dottrina prevalente minore di quanto appaia ad un primo esame della norma. Anzi, di fatto la rilevanza di tale norma viene ad essere notevolmente ridimensionata (e subordinata) rispetto all'accertamento dell'attività effettivamente svolta dall'ente.

Difatti, è stato più volte osservato in dottrina ed in giurisprudenza come una qualificazione basata sul solo dato formale consentirebbe di fatto ad un ente di collocarsi a proprio piacimento nella categoria degli enti commerciali o in quella degli enti non commerciali, a seconda della maggior convenienza fiscale a collocarsi nell'una o nell'altra, e che fosse quindi da escludere una intenzione del legislatore in tal senso ⁽²⁶⁶⁾.

Ciò è stato peraltro sostenuto non solo successivamente all'entrata in vigore della norma ad oggi contenuta nell'articolo 149 del Tuir, la quale sgombra il campo da qualsiasi incertezza circa la rilevanza dell'attività effettivamente esercitata, ma anche anteriormente all'introduzione di tale norma, inserita originariamente dal D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 ⁽²⁶⁷⁾. Vi sono state infatti anche nella giurisprudenza della Suprema Corte importanti conferme in merito alla rilevanza dell'attività effettivamente esercitata anche anteriormente al decreto sopra menzionato, interpretando restrittivamente il disposto del comma 4

⁽²⁶⁶⁾ In dottrina si veda in particolar modo F. GALLO, *Fondazioni e fisco*, cit., 2004, 1163, e F. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg*, cit., 348, in cui l'Autore osserva che «le norme statutarie appaiono, più che un punto di riferimento esclusivo, degli indici formali e delle fonti di legittimazione allo svolgimento dell'attività, da verificare però sulla base della concreta e prevalente attività esercitata in attuazione delle norme stesse. Se così non fosse, il mero ancoraggio allo statuto potrebbe consentire agli enti di svolgere concretamente una prevalente attività commerciale, senza però essere qualificati enti commerciali. Essi potrebbero così collocarsi a loro piacimento nell'una o nell'altra categoria di enti [...]»

⁽²⁶⁷⁾ Originariamente tale norma era inserita nell'articolo 111-bis del Tuir dall'articolo 6 del D. Lgs. n. 460 del 1997, e fu poi oggetto di modifica da parte dell'articolo 90, comma 11, della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

dell'articolo 73 – e secondo autorevole dottrina anche “forzando” il dato testuale - per esigenze di ragionevolezza e di coerenza sistematica ⁽²⁶⁸⁾.

In tale prospettiva, l'orientamento della dottrina e della giurisprudenza trova una conferma nel disposto dell'articolo 149 del Tuir, primo comma, secondo il quale «*indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta*» ⁽²⁶⁹⁾. Tale norma esplicita chiaramente la necessità di accertare in termini di effettività la natura dell'ente dichiarata in sede di costituzione o nello statuto, prendendo quindi in esame l'attività da questi effettivamente svolta ⁽²⁷⁰⁾.

Da quanto appena esposto sembra opportuno chiedersi quale sia quindi l'effettivo rilievo da attribuire all'oggetto risultante da atto costitutivo, statuto o dalla legge.

Una parte della dottrina ritiene che il legislatore abbia comunque inteso attribuire valore giuridico alla disposizione contrattuale dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata e non all'attività effettivamente esercitata, forse anche in ragione delle difficoltà applicative che reca il criterio di effettività; peraltro, tale volontà espressa del legislatore emergerebbe dal fatto che fin dalla riforma tributaria del 1971-73 il legislatore avrebbe potuto mutare le sue scelte in merito ai criteri per la qualificazione di un ente, ma invece ciò non è stato fatto, e per una

⁽²⁶⁸⁾ Cfr. Cass. 22/10/2001, n. 12871. Al riguardo osserva infatti R. LUPI (*Spunti sulla tassazione delle associazioni e sulla compatibilità tra loro carattere religioso ed effettuazione di prestazioni a pagamento agli associati*, in *Riv. Dir. Trib.* 2002, 2, 144) che «la Suprema Corte offre qui una interpretazione restrittiva rispetto al testo normativo dell'art. 87 Tuir, in materia di rilevanza dello statuto [...] solo per ragioni concettuali e sistematiche [...]. E la Corte enuncia correttamente queste ragioni, indubbiamente sensate, secondo cui sarebbe irragionevole concedere ad un soggetto di autoqualificarsi liberamente ai fini della determinazione del proprio carico tributario, a prescindere dall'attività effettivamente svolta. Si tratta per certi aspetti di una "forzatura" del dato legislativo testuale, alla base della quale non sussistono pregiudizi di tipo sociale e politico per uno degli interessi sostanziali in gioco (nella specie le associazioni religiose sul tipo di Scientology), ma soltanto considerazioni di ragionevolezza concettuale».

⁽²⁶⁹⁾ In merito all'espressione “intero periodo d'imposta” occorre osservare che, secondo quanto esposto dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 124/E del 1998, tale periodo indica solo la proiezione temporale entro la quale osservare l'attività di un ente, ma sarà sufficiente che la prevalenza dell'attività commerciale sia accertata per la maggior parte del periodo d'imposta.

⁽²⁷⁰⁾ Cfr. M. LEO (*Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., 2308) il quale attribuisce a tale norma la funzione di presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale.

volontà espressa che potrebbe essere rintracciata nel voler ancorare ad un dato certo la disposizione di cui all'articolo 73 ⁽²⁷¹⁾.

La dottrina prevalente, invece, pur riconoscendo una necessaria prevalenza della realtà effettiva rispetto al dato formale quando la prima contraddica palesemente la seconda, non appare del tutto concorde sulla rilevanza da attribuire all'oggetto statutario. Parte di essa sembra non attribuire alcuna rilevanza alle previsioni statutarie, le quali apparirebbero solamente come degli indici formali e delle fonti di legittimazione all'esercizio di un'attività, e dà rilievo alla natura dell'attività concretamente esercitata quale unico criterio discrezionale ⁽²⁷²⁾; altra dottrina ritiene invece che comunque un primo accertamento sull'oggetto dell'ente debba essere effettuato sulla base del dato formale, e che solo qualora la realtà fattuale contraddica palesemente il dato formale si debba far riferimento alla prima in luogo della seconda ⁽²⁷³⁾ ⁽²⁷⁴⁾.

In realtà quest'ultime due principali posizioni dottrinarie sono molto più simili di quanto in prima battuta possa apparire, sia sul piano teorico, perché entrambe riconoscono pur sempre la prevalenza della sostanza sulla forma, quantomeno nel caso in cui vi sia contrasto tra le disposizioni statutarie formali e

⁽²⁷¹⁾ Così A. M. PROTO, *Attività istituzionali degli enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, cit., 305, in cui viene osservato come «si deve sottolineare invece che la scelta del legislatore, fissata all'art. 87 [ora 73], conferma quella dell'art. 2 previgente, per cui [...] il legislatore certamente non ignorava nel 1973 e non continua ad ignorare la realtà. In occasione dell'emanazione del testo unico, avrebbe potuto modificare le sue scelte, se non lo ha fatto forse ha ritenuto necessario ancorare la disposizione ad un dato certo e quindi ribadire, per quanto riguarda l'individuazione dell'attività principale, quanto già fissato all'art. 2, ultimo comma, del decreto previgente, senza attribuire rilevanza giuridica all'eventuale non coincidenza tra l'attività formalmente principale e l'attività, quantitativamente prevalente, confermando che il criterio di effettività è applicabile solo alle ipotesi in cui non esiste un atto nelle forme richieste».

⁽²⁷²⁾ F. GALLO, *Fondazioni e fisco*, cit., 1163.

⁽²⁷³⁾ In tal senso M. CANTILLO (*Enti non lucrativi – diritto tributario*, in *Enc. Dir.*, Milano, 2000, IV aggiornamento, 524), il quale rileva che le eventuali diversità della realtà fattuale, quando non contraddicano in modo radicale le previsioni statutarie, possono assumere rilievo solo sul piano ermeneutico, allo scopo di interpretare correttamente le clausole statutarie, nonché A. FEDELE (*Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 342 ss.). Rileva inoltre P. BORIA, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 885, il quale, pur ritenendo che l'esame dell'attività in concreto esercitata rappresenti un criterio sussidiario, afferma che «nella sensibilità dottrinale e (almeno in buona misura) giurisprudenziale tradizionalmente si è andato consolidando il convincimento che il contrasto tra la dichiarazione programmatica, pur formalizzata in modo idoneo (nel rispetto cioè dei requisiti di legge), ed il contenuto effettivo dell'attività svolta debba risolversi a favore di quest'ultimo».

⁽²⁷⁴⁾ Vi è comunque una dottrina minoritaria (M. COGLIATI DEZZA, *Enti commerciali e non commerciali - dir. trib.*, cit., 2) che attribuisce – pur riconoscendo che non debba rappresentare un muro invalicabile nella qualificazione di un ente – assoluta preminenza al dato formale e quindi ad un'interpretazione letterale dell'articolo 73, comma 4 del Tuir.

L'attività effettivamente svolta, sia dal punto di vista pratico-operativo, poiché la questione viene ad essere notevolmente ridimensionata a partire dal 1998 con l'entrata in vigore dell'attuale articolo 149 del Tuir⁽²⁷⁵⁾. Non sembra comunque si possa prescindere dalla disposizione *ex art. 73*, comma 4 del Tuir, anche in ragione del fatto che la stessa è l'unica che consenta di annoverare *ex ante* un ente tra quelli commerciali o non commerciali, mentre l'attività effettivamente esercitata è di tutta evidenza un parametro evincibile solo *ex post*⁽²⁷⁶⁾. A tal fine sembra importante quanto affermato da una parte della dottrina, la quale ritiene che proprio l'introduzione della norma contenuta nell'attuale articolo 149 del Tuir, e prima della riforma del 2003 nell'articolo 111-*ter*, confermi la volontà del legislatore di attribuire valore, in via di principio, anzitutto al criterio formale di qualificazione dell'ente⁽²⁷⁷⁾; è chiaro infatti che il legislatore avrebbe ben potuto, invece di introdurre la norma in parola, semplicemente eliminare il riferimento al criterio formale ed uniformare la qualificazione degli enti residenti a quelli non residenti.

Ci si chiede quindi se la norma di cui al comma 4 dell'articolo 73 sia in sostanza divenuta una sorta di presunzione *iuris tantum* secondo la quale un ente è commerciale o non commerciale sulla base della (auto)qualificazione dello stesso effettuata nell'atto costitutivo/statuto o dalla legge, salvo prova contraria, ovvero, in altri termini, se data l'importanza dell'articolo 149 Tuir nella qualificazione di un ente discenda il fatto che la stessa debba essere ritenuta quale il "vero" criterio di qualificazione di un ente residente⁽²⁷⁸⁾.

La risposta sembra dover essere negativa: il criterio primario è infatti pur sempre quello previsto dal comma 4 dell'articolo 73, mentre l'articolo 149 può essere al limite considerato un criterio sussidiario, in quanto ha una applicazione sia logicamente (poiché presuppone che un ente sia già stato qualificato come ente

⁽²⁷⁵⁾ Così S. F. COCIANI, in G. TINELLI (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, cit., 621.

⁽²⁷⁶⁾ In merito A.M. PROTO (*Attività istituzionali di enti diversi dalle società*, cit., 304) rileva che «non viene disposto un criterio di identificazione principale ed un criterio sussidiario né la prevalenza di un criterio sull'altro, ma piuttosto un diverso criterio di identificazione in ragione dell'esistenza o meno di un documento che abbia una determinata efficacia probatoria».

⁽²⁷⁷⁾ M. CANTILLO, *Enti non lucrativi – diritto tributario*, cit., 525.

⁽²⁷⁸⁾ E quindi, in sostanza, chiedersi se ci sia un'effettiva differenza con le modalità di qualificazione previste per gli enti non residenti, i quali sono commerciali o meno a seconda solamente dell'attività effettivamente esercitata.

non commerciale) sia cronologicamente (poiché non può che essere accertato *ex post*) successiva all'articolo 73 comma 4 ⁽²⁷⁹⁾. Più in generale, la previsione dell'ulteriore criterio di cui all'articolo 149 risponde non tanto ad un'esigenza di qualificazione *ex se* degli enti – e ciò è già evincibile dalla rubrica dello stesso, il quale è intitolato “*Perdita della qualifica di ente non commerciale*” e quindi presuppone che in realtà una qualificazione sia avvenuta – ma ad una finalità di tipo *lato sensu* antielusivo, ovverosia di contrastare pratiche volte ad ascrivere alla sfera degli enti non commerciali soggetti assolutamente commerciali alla duplice funzione di evitare possibili elusioni (anche se è evidente che l'articolo 149 non è in senso stretto una norma antielusiva, bensì una norma che ha in parte anche funzioni antielusive) ⁽²⁸⁰⁾.

Il fatto, quindi, che l'articolo 149 Tuir trovi applicazione in un momento (logico e cronologico, come si è descritto in precedenza) successivo alla qualificazione effettuata sulla base dell'art. 73, comma 4 non è invero privo di conseguenze sul lato pratico: infatti, i parametri previsti dall'articolo 149, applicandosi dopo che l'ente è stato qualificato come non commerciale, dovranno essere computati sulla base delle disposizioni contenute nel *corpus* di norme relativo agli enti non commerciali, in cui peraltro, come si vedrà meglio nel prosieguo del presente capitolo, si qualificano una serie di attività come non commerciali anche in deroga alle previsioni di ordine generale in tema di attività d'impresa commerciale *ex art. 55 Tuir* ⁽²⁸¹⁾.

⁽²⁷⁹⁾ Cfr. E. D'ANGELO, in G. TINELLI (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, cit., 1279.

⁽²⁸⁰⁾ Al riguardo afferma P. BORIA, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 886, che la norma in esame «possa intendersi come norma ricognitiva del criterio di prevalenza della sostanza sulla forma».

⁽²⁸¹⁾ M. INTERDONATO, *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente, e finalità antielusive*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 227; E. D'ANGELO, in G. TINELLI (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, cit., 1279.

3.3. *Prevalenza ed “essenzialità” dell’attività svolta quale valutazione complessa tra elementi qualitativi e quantitativi*

Se, come descritto in precedenza, ascrivere un ente nel novero degli enti commerciali o in quello degli enti non commerciali comporta una valutazione in merito alla commercialità dell’oggetto dell’attività, intendendo per quest’ultimo quello che consente la diretta realizzazione degli scopi primari di un ente, è di tutta evidenza che nella maggior parte dei casi l’attività di un ente potrà esprimersi in diverse forme, sia commerciali che non commerciali, poiché del resto anche gli enti *no profit*, le associazioni, le fondazioni etc. devono porre in essere un’attività di reperimento di risorse finanziarie. In altri termini, quindi, molto spesso non si potrà affermare che l’ente esercita solo attività non commerciali o solo attività commerciali, ma occorrerà valutare quale delle due sia (in termini più generali) più importante nel determinare la qualificazione dell’ente.

Da quanto appena esposto emerge chiaramente la necessità di valutare il rapporto tra le attività, valutazione che incide in due momenti diversi: (i) quando si tratta di valutare quale sia l’oggetto principale in base alle indicazioni desumibili da atto costitutivo e statuto ai sensi dell’articolo 73, c. 4; e (ii) quando si tratta di stabilire se un ente non commerciale esercita prevalentemente un’attività commerciale secondo il disposto dell’articolo 149.

A ben vedere, anche se tali due casi sono invero molto simili tra loro – e in concreto entrambi i casi conducono a soluzioni sostanzialmente analoghe sotto il profilo pratico – e generalmente vengono ricondotte entrambe nella valutazione della prevalenza dell’attività commerciale rispetto a quella non commerciale, tuttavia nel caso dell’articolo 73 c. 4 di prevalenza si può parlare solo *lato sensu*, poiché detta norma menziona una caratteristica parzialmente diversa, che è la “essenzialità”. Infatti, il citato comma 4 non menziona mai la prevalenza, ma pone il rilievo sull’attività essenziale dell’ente: il secondo periodo prevede infatti che per oggetto principale si intende non l’attività prevalente, bensì «*l’attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo statuto*».

Da ciò si può dedurre perché la dottrina maggioritaria ritiene che l'accertamento della commercialità di un ente sulla base dell'articolo 73, comma 4 vada effettuato non su parametri quantitativi, bensì su parametri prevalentemente qualitativi: come il concetto di "prevalenza" sembra richiamare la necessità di ancorare la valutazione ad elementi di tipo quantitativo al fine di dimostrare oggettivamente il maggiore o minore peso delle due componenti, appare chiaro come la locuzione «*essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari*» si concentri su concetti eminentemente qualitativi, come appunto l'"essenza" e lo scopo primario, che pongono in luce la necessaria relazione di tipo teleologico tra l'attività svolta e le finalità perseguito⁽²⁸²⁾. Del resto sembra piuttosto chiaro che una valutazione *ex ante* come quella prevista dall'articolo 73, comma 4 non possa riferirsi ad elementi quantitativi, poiché essi sarebbero non ancora emersi e (nel migliore dei casi) solo prospettici.

Parzialmente diverso è invece il criterio della prevalenza previsto dall'articolo 149 del Tuir, il quale si risolve in una valutazione per lo più quantitativa. Il secondo comma di detto articolo prevede infatti che «*ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:*

a) *prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;*

b) *prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;*

c) *prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;*

d) *prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.»*

⁽²⁸²⁾ In tal senso, *ex pluribus*, M. CANTILLO, *Enti non lucrativi – diritto tributario*, cit., 524, e S. F. COCIANI, in G. TINELLI (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, cit., 621, secondo cui «tale relazione, di tipo teleologico, non può dunque che assumere una caratura di tipo (prevalentemente) qualitativo e non anche meramente quantitativo». Parzialmente diversa la posizione di F. GALLO (*Fondazioni e fisco*, cit., 1161), secondo cui comunque è da valutare solamente la prevalenza dell'attività commerciale sulla base soprattutto di criteri quantitativi, poiché «può accadere, infatti, che la maggior parte delle attività indicate nell'oggetto sociale siano non commerciali, e, ciononostante, le residue attività commerciali siano di fatto di entità tali da renderle prevalenti e costituire così l'ente come commerciale».

E' chiaro quindi come il vaglio di natura sostanziale imposto dalla norma in commento si basi anzitutto su parametri di tipo quantitativo, che costituiscono – come osservato dalla relazione ministeriale al D. Lgs. n. 460 del 1997, che ha introdotto tale disposizione – una sorta di percorso logico obbligatorio per la valutazione della sopravvenuta commercialità di un ente non commerciale. Occorre tuttavia considerare che la valutazione *ex art.* 149 è anzitutto quantitativa, ma non esclusivamente: si noti a tal fine come la lettera della norma preveda che «*ai fini della valutazione della commercialità dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri*», per cui la valutazione in merito alla perdita della qualifica di ente non commerciale si risolve pur sempre in un giudizio complesso, stante la facoltà di ricorrere ad ulteriori parametri (non necessariamente quantitativi) nonché ad altri elementi desumibili dall'analisi dei singoli enti esaminati (²⁸³). In tale prospettiva, quindi, i parametri quantitativi enunciati dalla norma in commento costituiscono non presunzioni legali di commercialità (anche perché, *inter alia*, la norma non prevede quanti parametri debbano essere soddisfatti ai fini della perdita della qualifica di ente non commerciale - ovverosia se sia sufficiente uno, o due, o tre su quattro, o ancora tutti) bensì indizi valutabili in concorso con le caratteristiche complessive dell'ente (²⁸⁴). Piuttosto, tali parametri quantitativi sembrano integrare una sorta di presunzione di economicità, poiché, come osservato da autorevole dottrina, gli elementi indicati dal secondo comma dell'articolo 149 sembrano potersi ricondurre tutti al – e sono comunque compatibili ed in sintonia con il – requisito della economicità, inteso come lo svolgimento dell'attività indirizzato al mercato ed idoneo ad assicurare nel suo complesso la durabilità dell'azienda remunerando i fattori produttivi impiegati (²⁸⁵). Da ciò sembra potersi inferire che, se si ammette la riconducibilità di detti parametri all'alveo dell'economicità, questi non possano essere di per sé stessi sufficienti a qualificare un ente (*rectius*, a negarne la non commercialità), poiché l'economicità, come si è diffusamente spiegato nei precedenti capitoli, non è l'unico requisito necessario per qualificare un'attività come d'impresa

⁽²⁸³⁾ In tal senso, oltre che la già citata relazione ministeriale, anche la Circolare n. 124/E del 1998 e, in dottrina, E. D'ANGELO, in G. TINELLI (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, cit., 1279.

⁽²⁸⁴⁾ Relazione ministeriale al D. Lgs. n. 490 del 1997.

⁽²⁸⁵⁾ F. GALLO, *Fondazioni e fisco*, op. cit., 1163.

commerciale, e quindi corrispondentemente non può essere l'unico requisito a qualificare un ente come commerciale ai sensi dell'articolo 149 del Tuir.

In base a quanto appena esposto, sembra possibile chiedersi se le differenze che intercorrono nella valutazione dell'essenzialità *ex art. 73 c. 4* e della prevalenza *ex art. 149* siano in qualche misura suscettibili di dar luogo a risultati radicalmente differenti in merito alla qualificazione di un ente. Soprattutto, appare necessario determinare se l'interrelazione tra le due norme sia suscettibili di comportare una riqualificazione *ex post* come commerciale di un ente non commerciale così legittimamente qualificato *ex ante* sulla base delle previsioni statutarie, non solo in situazioni "patologiche" in cui, ad esempio, l'attività effettivamente esercitata non corrisponde affatto a quella prefigurata al momento della costituzione dell'ente, ma anche in casi in cui continui ad esservi perfetta coincidenza (quali-quantitativa) nel tempo tra oggetto statutario e attività svolta.

Tale eventualità è certamente possibile, stante la non perfetta coincidenza tra "essenzialità" e prevalenza; tuttavia, sembra improbabile che un ente proceda a qualificarsi come non commerciale quando *ex ante* è a conoscenza del fatto che l'attività prevalente (almeno in termini quantitativi) sarà quella commerciale; ciò anche in ragione del fatto che la norma di cui all'articolo 149 del Tuir può certamente comportare che l'ente perda la qualifica di ente non commerciale sin dal primo esercizio in cui esso si trova ad operare, quindi, anche se ad un primo esame del complesso di norme sopra rappresentato si potrebbe ritenere che la qualificazione di un ente vada effettuata solo sulla base dell'articolo 73 comma 4 del Tuir, in tal caso l'articolo 149 avrebbe *de facto* anche una sorta di funzione integrativa (o suppletiva) per chi si trova a valutare sin dall'origine la commercialità o meno di un ente.

3.4. La qualificazione degli enti non commerciali alla luce dei criteri delineati dalla giurisprudenza comunitaria

Nella qualificazione tributaria di un ente occorre considerare, oltre ai criteri delineati nei precedenti paragrafi, anche un ulteriore limite, rappresentato dalle

enunciazioni dei giudici comunitari, non solo in materia di Iva ma anche in tema di aiuti di Stato in materia fiscale.

Infatti, con la sentenza n. 27619 del 29 dicembre 2006, la Corte di Cassazione a sezioni unite si è pronunciata, con riferimento all'ambito delle fondazioni bancarie (fattispecie che è stata oggetto di numerosissimi interventi in giurisprudenza, come si vedrà nei paragrafi successivi) nel senso che, dato che per stabilire se nel diritto comunitario le agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie costituiscano un aiuto di Stato occorre stabilire innanzitutto se tali enti abbiano natura d'impresa, per qualificare un ente come non commerciale sarà necessario considerare anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in tema di aiuti di Stato ⁽²⁸⁶⁾. Secondo la Suprema Corte, quindi, è (anche) sulla base del diritto comunitario che si deve individuare il concetto d'impresa, circostanza particolarmente importante laddove si considera che nella disciplina della concorrenza, ed in specie nelle norme e nella giurisprudenza in tema di aiuti di Stato, la nozione di impresa – come si è esaminato nel primo capitolo - comprende qualsivoglia soggetto che eserciti un'attività economica ed offra beni e servizi sul mercato in concorrenza con altri operatori.

Ciò appare particolarmente importante laddove si considera che i giudici comunitari attribuiscono in materia di disciplina della concorrenza particolare importanza ad un elemento, ovverosia l'esistenza di un mercato di riferimento, che nella nozione interna di impresa commerciale è certamente significativo, ma quale parte del concetto di economicità, non essendo normalmente nel diritto tributario italiano sufficiente per qualificare un'attività come commerciale la sola destinazione al mercato. Il rinvio della Suprema Corte a quanto enunciato dai giudici comunitari in materia di nozione di impresa nella disciplina della concorrenza fa pertanto ritenere che le conclusioni della stessa in materia di fondazioni bancarie abbiano una rilevanza di carattere generale, potendo riguardare qualsiasi soggetto ascrivibile alla categoria degli enti non commerciali

⁽²⁸⁶⁾ A tale sentenza della Suprema Corte sono poi seguite una pluralità di sentenze sul medesimo tema e del medesimo tenore (seppur con qualche ulteriore specificazione, di cui si darà conto nel prosieguo), sempre da parte delle Sezioni Unite, in data 22 gennaio 2009 (da nn. 1576 a 1594 e da nn. 1596 a 1599)

(²⁸⁷). Anzi, ciò ha indotto parte della dottrina ad affermare che le pronunce sopra riportate introducono di fatto un nuovo parametro da utilizzare per la qualificazione di un ente come commerciale o meno, qualificazione che andrà pertanto effettuata sulla base dei principi enunciati dalla giurisprudenza comunitaria (²⁸⁸).

In tale prospettiva, appare di assoluta importanza considerare l'applicazione degli orientamenti dei giudici comunitari all'ambito degli enti *no profit*, ed in specie agli enti con finalità culturali, sociali e simili (²⁸⁹). Al riguardo, occorre considerare che secondo un principio affermato da una consolidata giurisprudenza comunitaria, riportata anche dalle Sezioni Unite nella sentenza sopra citata, l'utilizzazione dei proventi ricavati da attività economica per fini culturali o sociali non sottrae l'attività economica alle regole in materia di concorrenza; di conseguenza, anche se l'attività economica costituisce soltanto un mezzo per l'esercizio di finalità *non profit*, ciò non esclude che l'ente possa essere ritenuto impresa, stante l'irrilevanza dello scopo di lucro anche in sede comunitaria al fine della qualificazione di un ente (²⁹⁰).

Particolarmente rilevanti sono a tal fine le osservazioni effettuate dalla Commissione Europea con riferimento alla nota sentenza della Corte di Giustizia in materia di fondazioni bancarie (causa C-222/04 del 10 gennaio 2006); la

(²⁸⁷) S. CAPOLUPO, *Ente non commerciale: un nuovo criterio di qualificazione*, in *Il Fisco* n. 48 del 2010, 7765.

(²⁸⁸) S. CAPOLUPO, *Ente non commerciale: un nuovo criterio di qualificazione*, cit., 7765. L'Autore rileva altresì come in tale prospettiva la qualificazione di un ente non può più essere ricercata sulla base di quanto dispone l'articolo 149 del Tuir (il quale, tuttavia, riguarda non tanto la qualificazione di un ente quanto la perdita della qualifica di ente non commerciale).

(²⁸⁹) Si veda sul punto anche M. SETTI, *Agevolazioni fiscali a favore delle fondazioni bancarie e implicazioni in altre aree del non profit e della cooperazione*, in *Il fisco* n. 29 del 2009, 4755 ss.

(²⁹⁰) In particolare, la Suprema Corte individua alcune pronunce della giurisprudenza comunitaria particolarmente rilevanti:

- la sentenza 25 ottobre 2001, *Ambulanz Glockner*, (C-475/99) in cui si menziona (punto 17) che «la nozione di impresa comprende qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento» . Nello stesso senso le sentenze 17 febbraio 1993, *Poucet e Pistre* (C-155/91), al punto 50.
- La sentenza 21 luglio 1992, *Dansk Pels/Commissione*, (T-61/89), punto 22 e dispositivo, in cui il Tribunale di I grado ha affermato che «un ente che, senza perseguire scopo di lucro, gestisce un regime di assicurazione per la vecchiaia [...] che opera nel rispetto delle norme statutarie stabilite dalle autorità amministrative [...] e' un'impresa ai sensi dell'art. 85 (adesso 81) del trattato».
- La nozione d'impresa come qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dal suo stato giuridico e dalle modalità del suo finanziamento, rilevante ai fini del diritto della concorrenza, e' stata confermata dalla sentenza della Corte 16 marzo 2004, *AOK Bundesverband* e altri, in cause riunite C-264, 306, 354, 355/01, punto 46.

Commissione pone infatti in evidenza come non tutti gli attori dell'economia rientrino nei concetti di impresa, dovendo rimanerne necessariamente esclusi:

- (i) i lavoratori o i “capitalisti puri”, che, pur concorrendo ad un'attività d'impresa, conferendole fattori di produzione indispensabili alla sua attività non offrono tuttavia essi stessi un bene o un servizio sul mercato;
- (ii) i soggetti, quali i consumatori, che sono attivi sul mercato, ma solo dal lato della domanda e non anche da quello dell'offerta;
- (iii) l'amministrazione pubblica, sia quando acquista beni e servizi sul mercato, sia quando esercita un'attività *iure imperii*, consistente nella prestazione di servizi che per loro natura non comportano un'attività sul mercato;
- (iv) i benefattori, i filantropi, le *charities* e i donatori di vario tipo che offrono elargizioni o financo, beni e servizi, ma solo a titolo gratuito e non sul mercato.

In base a tali criteri, la giurisprudenza e la prassi comunitaria hanno ritenuto che sussista un'impresa, in quanto operante sul mercato, nel caso di un'organizzazione senza scopo di lucro incaricata della vendita di biglietti della FIFA e della Federazione ospitante i mondiali di calcio (decisione 20 luglio 1999 della Commissione Europea), nonché nel caso delle organizzazioni sanitarie che garantiscono la fornitura di servizi di trasporto e di urgenza per i malati (Corte di Giustizia, sentenza 25 ottobre 2001, causa C-475/99). La Corte di Giustizia ha invece ritenuto che non integrano i presupposti della nozione di imprenditore gli organismi incaricati della gestione di regimi legali di assicurazione malattia e vecchiaia, a causa in particolar modo dell'iscrizione obbligatoria e dell'assenza di collegamenti tra il livello dei contributi versati e delle prestazioni corrisposte, stabiliti per legge (Corte di Giustizia, sentenza 17 febbraio 1993, cause C-159/91 e C-160/91).

Un caso particolare riguarda l'attività di gestione di partecipazioni. Come già descritto nel precedente capitolo, infatti, la Corte di Giustizia ha affermato (nella nota sentenza *Polysar* e in diverse pronunce successive) che l'acquisto, la vendita e la detenzione di partecipazioni non sono suscettibili *ex se* di configurare

un'attività economica ai fini dell'Iva, per cui una società holding non è di per sé stessa un soggetto passivo solo perché esercita tali attività ma occorre altresì che la holding accompagni la partecipazione in altre società con una «*interferenza diretta o indiretta nella gestione delle imprese in cui si è realizzato l'acquisto di partecipazioni*». In particolare, come già descritto *retro*, per determinare se vi sia “interferenza diretta o indiretta” occorre valutare se la holding ponga in essere verso le controllate operazioni soggette ad Iva, quale la prestazione di servizi amministrativi, contabili, informatici e/o finanziari, e più in generale la prestazione di servizi a titolo oneroso nei confronti delle partecipate (tra cui la concessione di finanziamenti fruttiferi alle partecipate) ⁽²⁹¹⁾.

Ciò diviene particolarmente importante, come si vedrà meglio nei successivi paragrafi, con riferimento all'attività svolta dalle fondazioni bancarie, in quanto è proprio sulla base delle indicazioni dei giudici comunitari che la Suprema Corte giunge a negare a tali soggetti la spettanza di talune agevolazioni.

4. Le norme speciali nelle imposte dirette e nell'Iva per la qualificazione dell'attività svolta dagli enti non societari

Nel precedente paragrafo si sono descritti i criteri generali ai fini della qualificazione di un ente come commerciale o non commerciale sulla base dell'attività da questi esercitata, fermo il fatto che anche in tali casi per determinare se l'attività svolta (o le attività svolte) sia o meno d'impresa commerciale occorre considerare il disposto dell'articolo 55 del Tuir.

Tuttavia, le disposizioni sopra esaminate sono affiancate da alcune norme di carattere speciale che includono od escludono determinate attività dal novero delle attività commerciali *ex art. 55 Tuir* se queste sono svolte da enti non societari o da particolari tipologie di enti. In particolare, è in tale ambito che diviene rilevante non solo la natura dell'attività esercitata da un ente (e l'esclusività/prevalenza di una attività sulle altre) ma anche lo scopo istituzionale, il fine dell'ente stesso e la

⁽²⁹¹⁾ Sentenze *Floridienne e Berginvest*, par. 19, e sentenza 29 aprile 2004 (causa C-77/01).

meritevolezza di questo in termini di utilità solidaristica-sociale, ideale o culturale⁽²⁹²⁾.

Le norme in materia sono diverse, e si possono suddividere in quattro macro-categorie: (i) le norme per tutti gli enti non commerciali; (ii) le norme relative alla generalità degli enti di tipo associativo; (iii) le norme relative a specifici ambiti sociali e culturali degli enti di tipo associativo; (iv) le norme relative alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (onlus).

4.1. Le norme relative alla generalità degli enti non commerciali: l'articolo 143 del Tuir

Relativamente alla totalità degli enti non commerciali, occorre considerare soprattutto l'articolo 143 del Tuir, che disciplina la determinazione del reddito complessivo per gli enti non commerciali. Ai sensi del primo comma, secondo periodo di detta disposizione, infatti, per gli enti non commerciali «*non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione*».

La norma in esame attua quindi una decommercializzazione dell'attività svolta da un ente, che tuttavia non opera ai fini della qualificazione di detto ente (ovverosia per attribuire ad un ente la qualifica di ente non commerciale) bensì solo relativamente alla determinazione del reddito complessivo, nonché una volta che l'ente sia già stato qualificato come non commerciale⁽²⁹³⁾.

⁽²⁹²⁾ Cfr. F. GALLO, *Fondazioni e fisco*, cit., 1162, che osserva appunto come lo scopo ai fini fiscali si colloca fuori dell'articolo 73 del Tuir solo come condizione integrativa idonea a far fruire, a certe condizioni e in forza di altre norme, di un trattamento agevolato i soggetti che perseguono i fini sopra enunciati, G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, cit., 977 e G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società, Disposizioni generali*, cit., 262.

⁽²⁹³⁾ Cfr. F. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg*, cit., 347, il quale osserva inoltre che «l'essere queste condizioni dettate solo con riferimento all'ente già qualificato [...] come non commerciale [...] fa ritenere, dunque, che le stesse prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195, se invece costituiscono oggetto esclusivo o principale di un ente organizzato in forma d'impresa, portano a qualificare tale ente come commerciale, a dispetto del fatto che esso persegua finalità istituzionali non di lucro.» E. D'ANGELO, in G. TINELLI, *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, cit., 1246, osserva che ciò costituisce il principio della c.d.

La disposizione di cui all'articolo 143 richiama chiaramente la norma contenuta nell'articolo 55 secondo cui le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del Tuir si considerano attività commerciali solo se organizzate in forma d'impresa; è infatti agevole notare come entrambe le norme in parola menzionino espressamente le prestazioni di servizi non oggettivamente commerciali e l'elemento dell'organizzazione. Tuttavia, le differenze sono altrettanto rilevanti, come si esaminerà *infra*.

Si consideri in primo luogo il fatto che l'articolo 143 prevede che per aversi attività commerciale le prestazioni di servizi in parola devono essere rese con una "specifica organizzazione". E' proprio l'elemento della specificità, ovvero sia della diretta riconducibilità dell'organizzazione alle prestazioni di servizi, che rappresenta la principale distinzione tra articolo 143 e articolo 55; difatti, per aversi attività d'impresa nell'articolo 55 occorrerà solamente accertare la presenza di un'organizzazione in forma d'impresa, mentre nell'articolo 143 occorrerà accertare la sussistenza (*rectius*, l'insussistenza) di una organizzazione "specifica" per le prestazioni di servizi in parola ⁽²⁹⁴⁾. Del resto sembra possibile notare che, ove si facesse riferimento *in toto* anche per gli enti non commerciali all'articolo 55 per determinare se le prestazioni di servizi non oggettivamente commerciali costituiscano attività d'impresa, probabilmente si finirebbe per ritenere che tali attività siano sempre attività d'impresa quando esercitate da un ente, poiché raramente quest'ultimo risulterebbe privo di una organizzazione ⁽²⁹⁵⁾.

Ponendo invece l'ulteriore elemento della specificità dell'organizzazione alle prestazioni di servizi erogate, si rende necessario anche per gli enti non commerciali il determinare se quelle specifiche attività (e non l'ente nel suo complesso) abbiano un'organizzazione. Più in dettaglio, secondo l'Amministrazione finanziaria si avrebbe una specifica organizzazione quando si

imponibilità limitata, per cui, pur facendo riferimento all'articolo 55 del Tuir per stabilire l'appartenenza di un ente al novero degli enti non commerciali, poi non tutte le operazioni sono produttive di reddito d'impresa..

⁽²⁹⁴⁾ Sembra chiaro al riguardo che la specifica organizzazione menzionata nell'articolo 143 debba essere necessariamente un'organizzazione in forma d'impresa. Se infatti l'organizzazione fosse non d'impresa, l'attività non sarebbe *ex se* commerciale e quindi non vi sarebbe nemmeno bisogno di "decommercializzarla" per taluni enti.

⁽²⁹⁵⁾ in tal senso anche M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., 2355, secondo cui la disposizione «non risulta di facile applicazione specie in presenza di strutture più complesse e articolate nelle quali difficilmente si riscontra l'assenza di una organizzazione specifica».

può riscontrare un'organizzazione predisposta appositamente per la gestione di un'attività, vale a dire un impiego di fattori produttivi organizzati in funzione dell'attività in esame ⁽²⁹⁶⁾.

A tal fine, occorre esaminare quale sia il rapporto tra le nozioni di “organizzazione in forma d'impresa” e “organizzazione specifica”, ed in particolare se attribuire a quest'ultima una valenza maggiore (*i.e.*, nel senso di una specifica organizzazione in forma d'impresa) o minore (*i.e.*, una organizzazione specifica ma non necessariamente in forma d'impresa) rispetto alla prima.

Secondo autorevole dottrina, sarebbe necessario considerare la nozione di “organizzazione specifica” senza fare riferimento all'organizzazione in forma d'impresa, soprattutto perché in caso contrario si avrebbe la fuoriuscita di tale attività dall'ambito della commercialità solo sulla base del fatto che i corrispettivi non eccedono i costi (ancorché, si ripete l'organizzazione sia ad impresa) ⁽²⁹⁷⁾. Inoltre, occorre considerare due ulteriori elementi che sembrerebbero far propendere per l'adozione di un concetto di organizzazione più ampio rispetto a quello contenuto nell'articolo 55 del Tuir: in primo luogo, nell'articolo 143 Tuir il concetto di organizzazione non è utilizzato – a differenza della nozione di impresa *ex art. 55 Tuir* – principalmente al fine di determinare l'area dei redditi d'impresa da quella dei redditi di lavoro autonomo, e in secondo luogo l'articolo 143 menziona la “specifica organizzazione” ma non l'organizzazione in forma d'impresa. Per tali due ragioni sembra coerente con la *ratio* e con le finalità della norma ricomprendere nel concetto di specifica organizzazione anche quelle forme organizzative che tipicamente darebbero luogo non a redditi d'impresa ma a redditi di lavoro autonomo, ovverosia quel coordinamento di fattori produttivi che – se esaminato alla luce dell'articolo 55 del Tuir – sarebbe tipicamente da ricondursi nell'alveo dell'auto-organizzazione, o comunque di fenomeni che non

⁽²⁹⁶⁾ Si veda a tal fine la Risoluzione 9 aprile 2002 n. 112/E, in cui l'Agenzia delle Entrate considera la fattispecie dell'Istituto Superiore di Sanità ed effettua alcune considerazioni di ordine generale sulla disciplina fiscale degli enti non commerciali, menzionando espressamente che «l'attività deve essere svolta senza un'organizzazione predisposta appositamente per la sua gestione, vale a dire senza impiego di fattori produttivi organizzati in funzione dell'attività in esame».

⁽²⁹⁷⁾ F. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg*, cit., 352

integrerebbero il “grado minimo” di organizzazione richiesto dalla definizione di reddito d'impresa⁽²⁹⁸⁾.

Relativamente al concetto di “organizzazione” che l'articolo 143 considera, si ritiene che in linea di principio valgano le medesime considerazioni in merito al concetto di organizzazione effettuate in precedenza, alle quali si rinvia. Sembra porsi tuttavia un problema laddove un ente si caratterizzi per una certa complessità e possa quindi ritenersi avere nel suo complesso un livello organizzativo elevato (e financo tale da qualificare l'organizzazione come “in forma di impresa”, poiché, ad esempio, dotato di uffici, personale dipendente, beni strumentali etc.): in tale fattispecie, ai fini della “decommercializzazione” di un'eventuale prestazione di servizi extra-art. 2195 c.c. resa dall'ente occorrerà che non vi sia *in toto* alcuna organizzazione (anche minima) dedicata a tale attività, oppure vi deve essere un “grado minimo” che l'organizzazione specifica deve avere per considerare commerciale tale ultima attività oppure sarà sufficiente una qualsiasi organizzazione dedicata alla prestazione di tale servizio?

Alla luce di quanto si esporrà nel prosieguo, sembra doversi propendere per la soluzione secondo cui, in presenza di un'organizzazione complessa per l'esercizio delle attività istituzionali, sarà sufficiente qualsiasi organizzazione (anche minima, e anche non ad impresa) dedicata alla prestazione di servizi non oggettivamente commerciali per far ricadere questi ultimi nell'ambito dell'attività commerciale. Infatti, la valutazione in merito al fatto che un'attività sia svolta mediante una specifica organizzazione non dovrebbe coinvolgere l'accertare se le risorse materiali e umane dedicate all'attività “decommercializzanda” siano o meno prevalenti rispetto alle attività *ex se* non commerciali dell'ente, ma sarà sufficiente accertare se per l'esercizio della prima vi sia un impiego ed un coordinamento di fattori produttivi – e anche qualora i fattori produttivi impiegati siano minimi rispetto al resto dell'organizzazione non sarà comunque possibile “decommercializzare” quella parte di attività svolta. In altri termini, quindi, occorrerà accertare la presenza di persone e di beni adibite all'esercizio di quella determinata attività e di una specifica gestione della stessa, e ciò anche nel caso in

⁽²⁹⁸⁾ A. M. PROTO (*Attività istituzionali di enti diversi dalle società*, cit., 310) ritiene invece che gli elementi atti a integrare la specifica organizzazione siano gli stessi che integrano l'organizzazione in forma d'impresa.

cui la quota-parte dell'organizzazione complessiva dell'ente dedicata ai servizi non oggettivamente commerciali non potrebbe *ex se* essere considerata come "organizzazione" (²⁹⁹).

Oltre al requisito dell'assenza di una specifica organizzazione, la norma in esame prevede due ulteriori condizioni: la conformità delle prestazioni rese alle finalità istituzionali dell'ente, e il fatto che i corrispettivi non debbano eccedere i costi e diretta imputazione sostenuti per le prestazioni stesse.

La prima di tali due ulteriori condizioni non sembra presentare particolari problematiche in ordine alla definizione: al fine di beneficiare della decommercializzazione dell'attività di cui in commento sarà necessario esaminare il collegamento che quest'ultima ha con le finalità istituzionali dell'ente, e a tal fine sarà necessario esaminare l'atto istitutivo e lo statuto (nonché l'eventuale provvedimento legislativo istitutivo dell'ente) (³⁰⁰). Più complesso è determinare invece in concreto quale sia il nesso funzionale/teleologico in cui si deve situare l'attività svolta rispetto al fine: certamente in tale prospettiva il termine "conformità" evoca (come per gli enti di tipo associativo, ed in specie della disciplina contenuta nell'articolo 148 del Tuir che menziona il medesimo requisito) la strumentalità dell'attività svolta rispetto al fine perseguito dall'ente, strumentalità che, secondo l'orientamento della Suprema Corte, non può essere solo finanziaria ma che deve essere diretta ed immediata, ovvero non può essere solo un' "attività-mezzo" ma un' "attività-fine" (³⁰¹). In altri termini, come osservato dalla Suprema Corte, l'attività sarebbe conforme alla finalità

(²⁹⁹) Sulla specificità di gestione, persone e beni cfr. A. M. PROTO, *Attività istituzionali degli enti diversi dalle società*, cit., 311, la quale afferma altresì l'irrelevanza della contabilità separata o meno per tali attività.

(³⁰⁰) In particolare, come osservato da A. M. PROTO, *Attività istituzionali degli enti diversi dalle società*, cit., 308, «il requisito della conformità, che riguarda il contenuto dell'attività, richiesto anche in sede Iva a conferma dello stretto collegamento nella disciplina e nell'individuazione della natura delle attività esercitate, sembra quasi una petizione di principio, in quanto un ente costituito per raggiungere uno scopo istituzionale dovrebbe agire in conseguenza. Al legislatore però non sfugge la realtà fattuale ove spesso vengono svolte attività che nulla hanno di "conforme" ai fini istituzionali dell'ente, per cui la norma tende a sottolineare le caratteristiche contenutistiche dei vari enti, in modo che essi, pur avendo la possibilità di svolgere attività diverse, svolgono attività istituzionale solo se dette attività rispettano i fini dell'ente, culturale, assistenziale, ricreativo, sportivo e quindi sono svolte per realizzarlo o almeno per perseguirlo.»

(³⁰¹) Si vedano in giurisprudenza Cass. 15 febbraio 1995, n. 1633; 8 marzo 1995, n. 2705; 29 marzo 1990, n. 2573. Cfr. anche, con riferimento alle associazioni, V. FICARI, *Orientamenti e disorientamenti giurisprudenziali nella tassazione delle associazioni e spunti per una riforma della disciplina*, in G. MARASÀ (a cura di), *La disciplina degli enti "non profit"*, Torino, 1998, 188.

istituzionale, ovverosia direttamente ed immediatamente strumentale ad essa, qualora essa non sia «*indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di un qualsiasi altro fine*»⁽³⁰²⁾ ⁽³⁰³⁾.

Riguardo all'ultima condizione, ovverosia la circostanza che i corrispettivi non debbano eccedere i costi di diretta imputazione sostenuti per le prestazioni stesse, la dottrina ha rilevato come tale requisito sia in sostanza una estrinsecazione *a contrario* e in negativo del principio di economicità⁽³⁰⁴⁾. Infatti, tale requisito comporta in sostanza che la gestione dell'attività debba essere una gestione "in pareggio", e che quindi la condizione in esame si sostanzia nel determinare – *ex ante*, avendo a riguardo le determinazioni assunte dall'ente circa le modalità di svolgimento dell'attività⁽³⁰⁵⁾ - se sussista o meno l'economicità nello svolgimento dell'attività in questione⁽³⁰⁶⁾. A ben vedere, tuttavia, escludere l'economicità dell'attività svolta - e "decommercializzare" l'attività di prestazione di servizi dell'ente - non si concretizza in una gestione in pareggio, bensì in una gestione strutturalmente in perdita (seppur lieve, poiché se manca un'organizzazione specifica non vi saranno certamente significativi costi indiretti relativi a tale organizzazione): se si considera la lettera della norma si nota come la stessa preveda che i corrispettivi non possano eccedere i costi di diretta

⁽³⁰²⁾ Cass. 29 marzo 1990, n. 2573, che concerne l'attività editoriale svolta da un ente ecclesiastico (seppur ai fini della riduzione dell'Irpeg – ora Ires – alla metà). In tale pronuncia la Suprema Corte afferma che «occorre che l'attività commerciale, non prevalente, che essi svolgono (e che non può che essere accertata in concreto), sia, con quel fine, in un rapporto di strumentalità diretta e immediata; e tale non è un'attività volta al procacciamento di mezzi economici, quando, per la intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando si tratti, cioè, di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in una ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione.»

⁽³⁰³⁾ Da quanto appena esposto sembra quindi possibile affermare che il rapporto di conformità alle finalità istituzionali dell'ente non vi sarebbe per tutte quelle prestazioni di servizi non oggettivamente commerciali, quali la locazione di immobili o l'attività di holding, che per la loro natura non sembrano essere suscettibili di porsi in un collegamento di tipo funzionale immediato e diretto rispetto alle finalità istituzionali di un ente non commerciale, tranne chiaramente nel caso in cui non siano esse stesse la finalità istituzionale dell'ente.

⁽³⁰⁴⁾ F. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg*, cit, 353.

⁽³⁰⁵⁾ Cfr. A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, I, 349, secondo il quale l'accertamento che i corrispettivi non eccedano i costi di diretta imputazione deve essere svolto *ex ante*, e non sulla base dei risultati ottenuti a consuntivo, poiché l'economicità, in quanto requisito della commercialità, non dipende dai risultati raggiunti ma dall'indirizzo impresso all'attività, e quindi dal modo della sua organizzazione.

⁽³⁰⁶⁾ E. D'ANGELO, in G. TINELLI, *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, cit., 1247.

imputazione, ma è evidente che ai fini del rispetto della condizione di cui si discute vi sarà con ogni probabilità una gestione in perdita e strutturalmente non in grado di autofinanziarsi *ex se*, poiché tutti i costi non di diretta imputazione (cioè sostanzialmente i costi indiretti) non troveranno remunerazione nei corrispettivi ricevuti dall'ente per lo svolgimento dell'attività⁽³⁰⁷⁾ ⁽³⁰⁸⁾. Ciò è del resto particolarmente evidente nella giurisprudenza della Suprema Corte, la quale afferma che perché i corrispettivi siano considerati non eccedenti i costi di diretta imputazione non è sufficiente che i prezzi siano inferiori a quelli praticati sul mercato, ma dovranno essere significativamente inferiori⁽³⁰⁹⁾ – e ciò sembra ben dimostrare la mancanza dell'economicità in quanto è chiaro che se un'attività viene svolta con ricavi sensibilmente inferiori a quelli di mercato difficilmente tale attività sarà idonea a durare autonomamente nel tempo, ma al contrario avrà sempre necessità di apporti da parte di terze economie.

Infine, occorre rilevare che, come osservato in dottrina, nella prassi l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto sussistere tutte e tre le condizioni sopra descritte - decommercializzando quindi l'attività di prestazione di servizi non oggettivamente commerciale svolta da un ente - in pochi casi, tra i quali la promozione della ricerca da parte del CNR (per la quale quest'ultimo percepisce somme dall'Unione Europea), per determinate prestazioni di servizi svolti dall'Inps per determinate categorie di lavoratori nelle Regioni a statuto speciale, e alle prestazioni di servizi rese da enti regionali nell'ambito di attività di studio e ricerca⁽³¹⁰⁾.

⁽³⁰⁷⁾ Sul punto occorre altresì notare che l'Amministrazione finanziaria, nella Circolare 12 maggio 1998, n. 124/E ha precisato che «la locuzione costi di diretta imputazione va intesa secondo i criteri già adottati in precedenza con riferimento ai c.d. costi specifici nella circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette n.40 del 26 novembre 1981», ovverosia la circolare in tema di contabilità di magazzino che definisce il costo specifico come il costo sostenuto dall'impresa per la realizzazione dell'opera stessa e incorporato nell'opera.

⁽³⁰⁸⁾ Contra A.M. PROTO, *Attività istituzionali di enti diversi dalle società*, cit., 313, secondo cui la gestione deve essere in concreto incapace di incrementare il patrimonio dell'ente.

⁽³⁰⁹⁾ Si veda sul punto Cass. 12 ottobre 2005, n. 19843, sebbene relativa ad un caso parzialmente diverso (in particolare, la gestione di un esercizio bar all'interno della struttura di un circolo Arci).

⁽³¹⁰⁾ Cfr. E. D'ANGELO, in G. TINELLI, *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, cit., 1248. Si vedano al riguardo le Risoluzioni n. 50/E del 4 aprile 2006, n. 102/E del 17 giugno 1996, n. 11/E del 23 ottobre 1992.

4.2. Le norme relative alla generalità degli enti di tipo associativo: l'articolo 148 del Tuir

Come accennato in precedenza, nelle imposte sui redditi vi sono norme speciali in tema di commercialità dell'attività per determinate categorie di enti non societari. Tra queste è indubbiamente di primaria rilevanza la disposizione di cui all'articolo 148 del Tuir, che disciplina gli enti di tipo associativo.

La norma citata prevede talune regole specifiche per determinare la commercialità o meno dell'attività che detti enti svolgono in favore dei propri associati, nonché dei contributi versati da questi ultimi in favore dell'ente. In particolare, i primi due commi dell'articolo 148 del Tuir si applicano alla generalità degli enti di tipo associativo, indipendentemente quindi dal tipo di attività svolta da questi, e prevedono rispettivamente che *«non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo»*, e che *«si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità»* ⁽³¹¹⁾.

Analoga disposizione è presente, ai fini dell'Iva, nell'articolo 4, comma 4, secondo periodo del D.P.R. n. 633 del 1972, laddove si prevede che *«si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di*

⁽³¹¹⁾ I successivi commi di detto articolo saranno invece esaminati nei prossimi paragrafi, poiché si riferiscono a particolari settori di attività e non agli enti di tipo associativo nella loro generalità.

corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto [...]».

Sono innanzitutto opportune due considerazioni relativamente alle norme sopra enunciate. In primo luogo, occorre considerare che l'articolo 148 del Tuir considera – decommercializzandole - le attività commerciali rivolte ai propri associati, e tuttavia è chiaro come l'ente debba innanzitutto qualificarsi quale non commerciale, per cui sarà comunque necessario che l'attività commerciale (anche se decommercializzata *ex lege*) non sia l'oggetto principale dell'ente, poiché l'articolo 148 si applica in un momento logico successivo alla qualificazione di un ente non commerciale ⁽³¹²⁾.

In secondo luogo, occorre considerare che la *ratio* della decommercializzazione (previo il soddisfacimento di taluni requisiti) dell'attività svolta, anche se a prima vista può apparire dettato da un intento agevolativo, a ben vedere è giustificato dal fatto che lo svolgimento di un'attività nei confronti dei soli associati comporta che non vi sia di fatto la destinazione al mercato di tale attività, ovvero sia che non sia soddisfatto pienamente il criterio dell'economicità (che, come descritto nei precedenti capitoli, si compone di metodo economico e di destinazione al mercato). In altri termini, la norma in parola non sarebbe una norma agevolativa, bensì sarebbe ricognitiva dell'assenza di commercialità di dette attività per carenza del requisito dell'economicità, ed in specie della destinazione al mercato che dell'economicità rappresenta una parte imprescindibile ⁽³¹³⁾. Infatti, l'articolo 148 del Tuir prevede che non appena le

⁽³¹²⁾ Nello stesso senso G.M. COLOMBO, *la linea sottile tra attività agevolate "vs" commerciali*, in *Enti non profit* n. 1 del 2011,8, e G. M. COLOMBO, *Associazioni: enti commerciali o enti non commerciali?*, in *Corriere tributario* n. 28 del 2009, 2265; in tal senso sembra deporre anche P. BORIA, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 891, secondo cui la disciplina peculiare degli enti associativi è stabilita «al fine di tener conto della possibilità di esercitare attività (non principali) rivolte ai propri associati».

⁽³¹³⁾ Sul fatto che il primo comma dell'articolo 148 del Tuir non sembra rappresentare una norma di tipo agevolativo vi è l'ulteriore circostanza, osservata da R. LUPI, *Spunti sulla tassazione delle associazioni e sulla compatibilità tra loro carattere religioso ed effettuazione di prestazioni a pagamento agli associati*, in *Riv. dir. trib.* 2002, 2, 145, che «a ben guardare, la norma non sembra agevolare particolarmente quelle associazioni che costituiscono una modalità organizzativa di una pluralità di associati per usufruire in modo più efficiente di determinate prestazioni, ad esempio culturali o sportive. Data la strumentalità di quest'ultimo obiettivo rispetto all'esistenza dell'associazione, sarebbero infatti da escludere, salvi sfasamenti temporali tra entrate e spese, redditi imponibili in capo all'associazione stessa. Qualora l'associazione costituisca un mezzo per fruire in modo collettivo di determinate prestazioni, alle quali è più efficiente rivolgersi "in gruppo", il risultato reddituale dell'associazione dovrebbe essere strutturalmente in "pareggio".

prestazioni svolte dagli associati siano condotte con logiche di mercato, esse siano considerate attività commerciali: è il caso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi verso il pagamento di corrispettivi specifici, per i quali si arriva a determinare di fatto una vera e propria destinazione al mercato – fattispecie peraltro particolarmente evidente nel caso limite delle c.d. associazioni di comodo, in cui la quota associativa rappresenta nella sostanza solo un «*accessorio di veri e propri prezzi praticati da circoli culturali e musicali, dietro cui è facile intravedere ristoranti o discoteche*»⁽³¹⁴⁾. Al contrario, la *ratio* della non imponibilità della quota associativa non è quella di rendere fiscalmente irrilevante un “corrispettivo” per delle attività ricevute (che in quanto tale concorre certamente alla formazione del reddito) bensì di confermare la natura patrimoniale dell’apporto dell’associato, assimilabile concettualmente ad un conferimento⁽³¹⁵⁾.

Un'altra rilevante considerazione in merito alla norma in commento – che sembra ribadire la natura non agevolativa – è che la stessa trova applicazione solo nei confronti degli associati, ma non anche per le attività svolte nei confronti di terzi, per le quali si applicano gli “ordinari” criteri previsti in tema di commercialità dagli articoli 55 e 143 del Tuir, criteri che non dipendono (salvo quanto dispone l’articolo 143 per le prestazioni di servizi non oggettivamente commerciali) dalle finalità dell’ente.

Per tale ragione, la giurisprudenza, ed in particolar modo la Suprema Corte, ha affermato il carattere commerciale, e la rilevanza reddituale dei proventi, anche in diversi casi in cui le prestazioni a pagamento nei confronti dei terzi erano esigue, quali ad esempio la prestazione di lezioni di equitazione a terzi non soci

Alla titolarità astratta di reddito d'impresa non si accompagnerebbero perciò in concreto risultati imponibili positivi, salve circostanze accidentali, come costi in parte fiscalmente indeducibili». L'Autore mette tuttavia in luce come una portata agevolativa della norma vi sarebbe nel caso di associazioni la cui finalità non è solamente quella di rendere servizi ai soci, poiché « il risultato reddituale positivo di queste ultime prestazioni creerebbe infatti un avanzo finanziario che permetterebbe di sostenere l'attività istituzionale dell'ente. [...] Sotto questo profilo, all'art. 111 potrebbe attribuirsi una valenza effettivamente agevolativa, consentendo di impiegare nell'attività istituzionale dell'ente risorse di provenienza sostanzialmente reddituale, ma non sottoposte ad alcuna previa imposizione tributaria».

⁽³¹⁴⁾ Così R. LUPI, *Spunti sulla tassazione delle associazioni e sulla compatibilità tra loro carattere religioso ed effettuazione di prestazioni a pagamento agli associati*, cit., 146, il quale rileva inoltre la possibilità, da parte del fisco, di riquilibrare queste fantomatiche "quote associative" come corrispettivi di ordinarie operazioni commerciali.

⁽³¹⁵⁾ Cfr. P. BORIA, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 892.

(³¹⁶) (³¹⁷). L'elemento dell'"esiguità" delle prestazioni rese a non soci è quindi del tutto irrilevante nel determinare il regime di quest'ultime attività, di per sé stesse non incluse nella decommercializzazione *ex art. 148*? A ben vedere no, *rectius* l'elemento della esiguità o marginalità rispetto alle prestazioni rese agli associati non è significativo *ex se* ma in quanto indice dell'assenza di talune caratteristiche che rendono tale attività un'attività commerciale; in altri termini, se l'esiguità delle operazioni comporta che di fatto venga a mancare la condizione dell'economicità (non nel senso di destinazione al mercato, la quale obiettivamente sussiste dato che l'attività viene comunque esercitata anche verso soggetti terzi, bensì di metodo economico) tali prestazioni non costituiranno reddito d'impresa (né abituale, né occasionale) non in quanto non commerciali *ex art. 148*, ma per mancanza dei requisiti generali previsti dall'articolo 55 del Tuir (³¹⁸).

Allo stesso modo, la Corte di Cassazione ha negato la decommercializzazione delle attività svolte verso non soci anche qualora rispondano ad una finalità meritevole di tutela come l'attività di una associazione religiosa (nella specie, i Testimoni di Geova) che diffonde pubblicazioni a pagamento tra non soci (³¹⁹).

(³¹⁶) Fattispecie contemplata nella sentenza 26 ottobre 2010, n. 21785, in cui la Cassazione considera attività commerciale la prestazione di lezioni di equitazione e ricovero di cavalli svolta in favore di non soci, non considerando (correttamente) il parametro dell'esiguità o meno di tali attività rispetto a quelle svolte in favore dei soci.

(³¹⁷) Vale tuttavia segnalare che in diversi casi tali somme non sono imponibili per effetto della disposizione di cui al comma 3, lett. a, dell'articolo 143 del Tuir, secondo il quale non sono imponibili i fondi pervenuti «a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione» (e sono altresì escluse dall'ambito di applicazione dell'Iva e da ogni altro tributo sia erariale sia locale, ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs. n. 460 del 1997).

(³¹⁸) Sul punto cfr. anche G. M. COLOMBO, *La linea sottile tra attività agevolate "vs" commerciali*, cit., 5 ss., il quale rileva che «l'esiguità della prestazione di per sé non è sufficiente per stabilire l'irrelevanza fiscale della stessa nel momento in cui sia rivolta a terzi e non ai soci: in effetti la decommercializzazione della prestazione è stabilita (al di là della sua entità) nel momento in cui sia svolta in favore dei soci, in conformità delle finalità istituzionali. Il comma 3 dell'art. 148 (ex art. 111) del T.U.I.R. sul punto è piuttosto chiaro. Ma, al di là del tenore letterale della norma, se fosse accertato che effettivamente le prestazioni a pagamento a terzi fossero di poco conto, e magari saltuarie, si potrebbe comunque parlare di esercizio di attività commerciale ai sensi dell'art. 55 del T.U.I.R.? [...] è necessario che le attività siano gestite secondo criteri di economicità, cioè secondo criteri gestionali nei quali la durevolezza nel tempo dell'attività è garantita dalla remunerazione dei fattori della produzione impiegati con i corrispettivi della immissione sul mercato dei beni o dei servizi prodotti.»

(³¹⁹) Si veda Cass. 27 febbraio 1997, n. 1753.

In merito al disposto di cui al secondo comma, ovvero alla commercialità delle prestazioni rese a fronte di una somma comunque denominata (corrispettivi specifici o maggiori quote e contributi supplementari determinati in funzione di maggiori o diverse prestazioni), ciò consente di porre in luce un altro elemento indice della destinazione al mercato dell'attività svolta dall'ente associativo, ovvero il rapporto sinallagmatico di talune attività svolte nei confronti degli associati ⁽³²⁰⁾. Infatti, è di tutta evidenza che la presenza un sinallagma tra le attività effettuate e gli introiti ricevuti è suscettibile di evidenziare che le attività effettuate dall'ente siano destinate al mercato.

4.3. Le norme relative a specifici ambiti sociali e culturali degli enti di tipo associativo

Nell'ordinamento sono numerose le disposizioni che prevedono una decommercializzazione di talune tipologie di attività se esercitate da alcuni soggetti, tra cui associazioni di promozione sociale, partiti politici, organizzazioni sindacali e altri.

Nell'ampio novero delle disposizioni "di settore", le più significative appaiono essere quelle relative a particolari tipologie di enti associativi di cui all'articolo 148 del Tuir, nonché, ai fini Iva, le disposizioni di cui all'articolo 4, commi 4 e ss., del D.P.R. n. 633 del 1972. Tali disposizioni sono rilevanti soprattutto poiché, come per le onlus, è anche tramite le stesse che il legislatore attribuisce importanza alla meritevolezza delle finalità istituzionali di un ente, e non solo all'oggetto dell'attività. Contrariamente alle onlus, tuttavia, tali norme riguardano non l'intera attività svolta da un soggetto, bensì ambiti molto specifici di attività di un ente ⁽³²¹⁾.

⁽³²⁰⁾ Cfr. E. D'ANGELO, in G. TINELLI, *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, cit., 1272

⁽³²¹⁾ Salvo, chiaramente, il caso delle c.d. onlus parziali.

Tra le varie disposizioni, sono in primo luogo importanti quelle contenute nell'articolo 148 del Tuir in merito agli enti di tipo associativo e alle corrispondenti norme ai fini dell'Iva⁽³²²⁾. In particolare:

- il terzo comma della norma in parola prevede una deroga al principio secondo cui le attività prestate dietro corrispettivi specifici agli associati non sono decommercializzate. Infatti, per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni

⁽³²²⁾ Per completezza occorre specificare che le agevolazioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 dell'articolo 148 si applicano se, ai sensi del successivo comma 8, gli enti associativi inseriscono determinate clausole nei propri atti costitutivi o statuti (i quali devono essere redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata):

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Tali vincoli statutari non trovano tuttavia applicazione, ai sensi del comma 9, per le associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

nazionali. Si noti quindi come la portata di tale agevolazione sia decisamente maggiore rispetto a quella prevista per gli altri enti di tipo associativo, poiché contrariamente al regime previsto per questi ultimi dai commi 1 e 2, il comma 3 decommercializza anche le attività svolte dietro pagamento di corrispettivi specifici, fatti salvi taluni ambiti espressamente esclusi dal comma 4 ⁽³²³⁾. Stessa disposizione è contenuta ai fini dell'Iva nell'articolo 4, comma 4, secondo periodo del D.P.R. n. 633 del 1972, con l'unica differenza che tale ultima norma non menziona la "diretta attuazione degli scopi istituzionali" ma solo la "conformità alle finalità istituzionali"; in ragione di ciò, al fine di determinare quando una certa attività sia effettuata "in diretta attuazione degli scopi istituzionali", posta la tendenziale unitarietà delle due discipline (imposte sui redditi ed Iva) sembra possibile affermare anche nella presente fattispecie che il nesso tra l'attività esercitata e la finalità dell'ente deve essere di tipo teleologico-funzionale, e non rappresentare solo una modalità di finanziamento dell'ente ⁽³²⁴⁾.

- Il terzo comma della norma in esame esclude altresì dall'ambito della commercialità anche le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati (mentre ai fini Iva l'agevolazione riguarda la cessione delle pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati). Ai sensi del successivo comma 7,

⁽³²³⁾ In particolare, ai sensi del comma 4 la disposizione di cui al comma 3 non trova applicazione, e quindi sono sempre considerate attività commerciali, le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali, nonché le prestazioni effettuate nell'esercizio delle attività di:

- a) gestione di spacci aziendali e di mense;
- b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) pubblicità commerciale;
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

⁽³²⁴⁾ Sul punto E. D'ANGELO (in G. TINELLI, *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, cit., 1273, nota 14), osserva che «appare comunque indiscutibile un nesso di strumentalità tra le attività agevolate e gli scopi statuari: le prime, infatti, devono rappresentare un mezzo per porre in essere i secondi».

inoltre, ai soli fini delle imposte sui redditi il limite della prevalenza non trova applicazione, per cui le cessioni di pubblicazioni sono sempre attività non commerciali a prescindere dalla natura del cessionario, per le organizzazioni sindacali e di categoria (limitatamente alle pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro effettuate verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione).

- Il quinto e sesto comma prevedono due ulteriori deroghe al principio generale della commercialità delle prestazioni eseguite dagli enti associativi dietro corrispettivi specifici. In particolare, per le associazioni di promozione sociale non si considera commerciale, ancorché resa a fronte di corrispettivi specifici, l'attività di somministrazione di bevande e alimenti effettuata da bar ed esercizi nella sede ove si svolge l'attività istituzionale e nei confronti dei medesimi soggetti di cui al terzo comma (ovverosia, associati, altre associazioni o organizzazioni *etc.*) ⁽³²⁵⁾. La medesima disposizione è contenuta ai fini dell'Iva nell'articolo 4, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, che esclude anche ai fini Iva l'attività in parola dal novero della commercialità.
- Il settimo comma prevede inoltre per le organizzazioni sindacali e di categoria, che non sia considerata attività commerciale l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, purché, anche in tal caso, effettuate verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione. Stante l'assenza di una norma di analogo tenore ai fini dell'Iva, tale agevolazione non trova applicazione in tale ultimo ambito, per cui è possibile che l'assistenza prestata da tali soggetti a non

⁽³²⁵⁾ Tale disposizione è particolarmente rilevante poiché consente di affermare a contrario che detta attività è invece commerciale per gli enti non commerciali che non sono associazioni di promozione sociale. Si veda sul punto, *ex pluribus*, M. MANTANI, *La qualifica tributaria del bar "sociale"*, in *L'Iva* n. 6 del 2010, 27 ss.

iscritti all'associazione non sia attività commerciale ai fini delle imposte dirette, ma lo sia ai fini dell'Iva⁽³²⁶⁾.

- Il quinto ed il sesto comma decommercializzano anche l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici svolta nei confronti degli associati *et similia* da parte, rispettivamente, delle associazioni di promozione sociale (a condizione che detta attività sia "strettamente complementare" a quella svolta in attuazione degli scopi istituzionali), nonché dalle associazioni politiche, sindacali, di categoria e da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con i quali siano stati stipulati patti, accordi o intese.

Come osservato da un illustre Autore, tali agevolazioni rappresentano una rilevante deroga alle disposizioni generali in tema di enti commerciali e di enti associativi, poiché tali operazioni sono considerate non commerciali ancorché esercitate nell'ambito di un'attività «*prettamente e astrattamente*» commerciale⁽³²⁷⁾. Più in dettaglio, le stesse possono certamente essere comprensibili laddove – come per la disposizione di cui all'articolo 148 del Tuir – esse si rivolgano all'attività prestata in favore degli associati o partecipanti, poiché in tal caso l'operazione rimarrebbe confinata all'interno dell'ente e dei soggetti che vi partecipano, ma, come osserva detta autorevole dottrina, è molto meno comprensibile laddove si agevolano anche le operazioni svolte nei confronti di altre associazioni e dei partecipanti di quest'ultima, e addirittura non ha più alcuna giustificazione laddove l'agevolazione si riferisce a cessioni a terzi⁽³²⁸⁾.

4.4. *Le norme relative alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*

Oltre agli enti di tipo associativo, vi sono altre categorie di soggetti per le quali la commercialità non è collegata solamente ad una valutazione di tipo

⁽³²⁶⁾ Difatti, l'articolo 4, comma 4 del D.P.R. n. 622 del 1972 prevede l'esclusione dalla commercialità per le associazioni politiche, sindacali, di categoria e altri, ma relativamente alle operazioni effettuate nei confronti dei soci, associati, iscritti etc.

⁽³²⁷⁾ F. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg*, cit., 353.

⁽³²⁸⁾ F. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg*, cit., 353.

oggettivo in merito all'attività svolta, ma anche all'aspetto soggettivo relativo alla tipologia di ente che pone in essere una tale attività – per cui vi saranno attività “soggettivamente” commerciali o non commerciali, ovverosia attività la cui commercialità o meno dipende dal soggetto che le pone in essere, ed in specie dalla finalità perseguita da determinati enti collettivi ⁽³²⁹⁾ ⁽³³⁰⁾.

Il caso più rilevante è certamente quello delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (onlus), la cui disciplina ai fini delle imposte sui redditi è contenuta nell'articolo 150 del Tuir. In tale disciplina, infatti, si richiede una connotazione dal senso fortemente solidaristico, in quanto l'ente deve operare nell'ambito di finalità di solidarietà sociale etero-destinando l'attività svolta, ovverosia orientando la propria attività non verso associati o partecipanti (come invece generalmente fanno gli enti di tipo associativo di cui all'art. 148 Tuir) bensì verso terzi, individuati secondo criteri differenti rispetto alla “veste” di socio, associato o partecipante, oppure talune attività che sono svolte a beneficio non di soggetti terzi compiutamente individuati, ma della «*comunità sociale indistintamente considerata*» ⁽³³¹⁾ ⁽³³²⁾.

⁽³²⁹⁾ Numerose sono le disposizioni che nell'ambito di leggi speciali disciplinano singole figure di enti no profit. In particolare, tra le più significative si ricordano:

- la l. 26 febbraio 1987, n. 49 che contiene le disposizioni in merito alle organizzazioni non governative (ong);
- la l. 11 agosto 1991, n. 266 (legge quadro sul volontariato);
- la l. 8 novembre 1991, n. 381, che disciplina le cooperative sociali;
- la l. 16 dicembre 1991, n. 398, che contiene le disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche, applicabile anche alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni “pro loco”, alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro;
- il D. Lgs. 29 giugno 1996, n. 367, che concerne la trasformazione degli enti che operano nel settore musicale in fondazioni di diritto privato.

⁽³³⁰⁾ Come osservato in F. PEPE, *Note in tema di società cooperative, cooperative sociali e regime fiscale onlus (con cenni alla neonata “impresa sociale”)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, 828, si dà in tal caso peso ad elementi, quali lo scopo e il fine, solitamente “neutrali” sul piano dell'inquadramento fiscale degli enti collettivi, poiché a tal fine rilevano piuttosto la natura dell'oggetto (commerciale o meno) nel caso degli enti societari, oppure la finalità intrinsecamente egoistica delle società.

⁽³³¹⁾ A.M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, 2003, 264. Sullo svolgimento etero-destinato delle attività cfr. F. PEPE, *Note in tema di società cooperative, cooperative sociali e regime fiscale onlus (con cenni alla neonata “impresa sociale”)*, cit., 828.

⁽³³²⁾ Al regime delle onlus sono inoltre riservate delle specifiche disposizioni in materia di tenuta delle scritture contabili. In particolare, ai sensi dell'articolo 20-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, « 1. Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) diverse dalle società cooperative, a pena di decadenza di benefici fiscali per esse previsti, devono:

a) in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro

L'articolo 150 del Tuir ipotizza due diverse forme di "irrilevanza" fiscale: la prima derivante dalla decommercializzazione di talune attività, e la seconda derivante dall'esclusione dalla formazione della base imponibile⁽³³³⁾. Tale articolo prevede al primo comma che non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale; differente è invece il regime delle attività direttamente connesse di cui al comma 2 del medesimo articolo, le quali non concorrono alla formazione del reddito imponibile per espressa esclusione legislativa ma per le quali non opera alcuna decommercializzazione, essendo pur sempre attività commerciali⁽³³⁴⁾⁽³³⁵⁾.

quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria della organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali, con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'artt. 22;

b) in relazione alle attività direttamente connesse tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui agli artt. 14, 15, 16 e 18; nell'ipotesi in cui l'ammontare annuale dei ricavi non sia superiore a euro 15.493,71, relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a euro 25.822,84 negli altri casi, gli adempimenti contabili possono essere assolti secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

2. Gli obblighi di cui al comma 1, lettera a) , si considerano assolti qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile.

3. I soggetti richiamati al comma 1 che nell'esercizio delle attività istituzionali e connesse non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a euro 51.645,69 , modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a) , il rendiconto delle entrate e delle spese complessive, nei termini e nei modi di cui all'artt. 20.

4. In luogo delle scritture contabili previste al comma 1, lettera a) , le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano ai sensi dell'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, possono tenere il rendiconto nei termini e nei modi di cui all'artt. 20.

5. Qualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di euro 1.032.913,80, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili.»

⁽³³³⁾ Cfr. V. FICARI, *Brevi riflessioni sul regime fiscale delle onlus e riforma delle imposte sul reddito*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I,133.

⁽³³⁴⁾ E' necessario precisare per completezza che non vi sono particolari limitazioni in merito alle tipologie di enti teoricamente qualificabili come onlus, poiché l'articolo 1 del D. Lgs. n. 460 del 1997, oltre ad una prima elencazione di soggetti (associazioni, comitati, fondazioni e società cooperative) menziona espressamente gli «altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica», di talché è possibile l'accesso ad una vasta tipologia di soggetti, tra cui financo il trust. In merito ai requisiti per accedere al regime delle onlus, l'articolo 10 prevede che lo statuto o l'atto istitutivo dell'ente, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, devono prevedere espressamente:

- a) lo svolgimento di attività in uno o più dei seguenti settori:
 - 1) assistenza sociale e socio-sanitaria;

Per tali organizzazioni, quindi, come già accennato non è tanto rilevante l'oggetto dell'attività, ma piuttosto – come già accennato nei paragrafi che precedono – il fine a cui è diretta la stessa; in tal modo il legislatore tiene conto non solo l'oggetto dell'attività di un ente, ma anche (e soprattutto) la finalità istituzionale dello stesso, poiché si consente alle onlus di assumere la qualifica di ente non commerciale nonostante la natura financo oggettivamente commerciale dell'attività⁽³³⁶⁾.

2) assistenza sanitaria;

3) beneficenza;

4) istruzione;

5) formazione;

6) sport dilettantistico;

7) tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1° giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409;

8) tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22;

9) promozione della cultura e dell'arte;

10) tutela dei diritti civili;

11) ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400 (2) ;

b) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;

c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;

d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;

e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;

f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;

h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione "organizzazione non lucrative di utilità sociale" o dell'acronimo "ONLUS".

⁽³³⁵⁾ Sul particolare caso dell'applicazione di tale regime alle scuole parificate si veda A. FANTOZZI, F. PAPARELLA, *Brevi note sull'applicazione del regime fiscale delle onlus alle scuole parificate di cui alla legge n. 62 del 2000*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, 551 ss.

⁽³³⁶⁾ Cfr. G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, cit., 979.

In tale prospettiva la disciplina delle onlus, articolata e complessa al punto tale da essere definita un vero e proprio sottosistema normativo⁽³³⁷⁾, risulterebbe secondo una parte della dottrina potenzialmente trasversale anche alla categoria degli enti commerciali e degli enti non commerciali, poiché nel suo ambito applicativo include anche “tipiche” società commerciali quali le società cooperative (le quali tuttavia sono espressamente escluse dall’ambito di applicazione dell’articolo 150 del Tuir)⁽³³⁸⁾ ⁽³³⁹⁾. Per tali ragioni, parte della dottrina ritiene che la finalità solidaristica risulti compatibile sia con il modulo gestionale di tipo economico-imprenditoriale che con quello erogativo, di talché il primo comma dell’articolo 150 del Tuir, che esclude dall’ambito della commercialità non solo i proventi delle attività direttamente connesse, ma anche quelli delle attività istituzionali esercitate nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale (tranne, come già menzionato, per le società cooperative) non sarebbe ricognitivo dell'irrilevanza reddituale dei detti proventi, bensì di deroga alla disciplina generale (essendo peraltro tale norma indicativa della possibilità che non solo le attività direttamente connesse, ma anche quelle istituzionali siano commerciali)⁽³⁴⁰⁾.

Ciò non è tuttavia definito in via univoca, ed anzi si dibatte tutt’ora in dottrina sulla possibilità per una onlus di svolgere attività commerciale, poiché da un lato, come appena descritto, parte della dottrina ne afferma la trasversalità rispetto alle categorie degli enti commerciali e non commerciali, ma dall’altro lato

⁽³³⁷⁾ Così A. FEDELE, *La disciplina fiscale delle onlus*, in *Rivista del notariato*, 1999, 3, 546.

⁽³³⁸⁾ Sul punto A. FEDELE, *La disciplina fiscale delle onlus*, cit., 547, il quale rileva altresì che «in realtà, la possibilità di ONLUS strutturalmente commerciali risulta limitata alle sole cooperative sociali, ma non per incompatibilità, appunto, strutturale fra commercialità (soggettiva) dell’organizzazione e regime di favore, sibbene per l’operare di una norma (art. 111-ter Tuir) che “decommercializza” tutte le attività degli enti che abbiano i requisiti richiesti per le ONLUS (fra i quali, si noti, non è compresa la natura “oggettivamente” non commerciale delle attività “principali”, che anzi, in alcuni “settori” - ad es., l’assistenza sanitaria - sono “naturalmente” commerciali)».

⁽³³⁹⁾ Le società cooperative sono quindi soggette alla “ordinaria” disciplina Ires senza poter beneficiare della disciplina fiscale in materia di onlus, salva tuttavia la possibilità di beneficiare di particolari regimi agevolativi riservati alle società cooperative laddove ne ricorrano i presupposti. Vi è in dottrina chi - F. PEPE, *Note in tema di società cooperative, cooperative sociali e regime fiscale onlus (con cenni alla neonata “impresa sociale”)*, cit., 828 - rileva come «sebbene detto tipo societario figuri espressamente tra i destinatari della disciplina delle onlus, detti enti sembrano presentare alcuni significativi profili di incompatibilità con gli elementi qualificanti la cooperativa. Un primo “attrito” sembra manifestarsi innanzitutto sul piano dell’oggetto sociale (attività istituzionali): se la cooperativa, in quanto società commerciale, per definizione svolge - appunto - attività commerciale, non è certo che il D. Lgs. n. 460 del 1997 consenta ciò ad una onlus.»

⁽³⁴⁰⁾ Cfr. A.M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, cit., 290 ss.

un'altra parte della dottrina ritiene le onlus una *sub-species* di ente non commerciale, ovverosia che le onlus debbano comunque rimanere escluse da modelli gestionali e organizzativi tipici dell'attività d'impresa commerciale. In base a quest'ultimo orientamento, quindi, le onlus si qualificherebbero in ogni caso come enti non commerciali, e quindi l'articolo 150 del Tuir non avrebbe del tutto natura agevolativa, rappresentando tale disposizione un'agevolazione solo quanto al secondo comma (ove si prevede la non imponibilità dei proventi derivanti dalle attività direttamente connesse), mentre il primo comma sarebbe da intendersi come una «*norma ricognitiva di un assetto non economico-imprenditoriale del modulo di gestione dell'attività istituzionale*»⁽³⁴¹⁾.

Se, quindi, allo stato attuale la questione se la qualifica di onlus sia di per sé stessa incompatibile con l'esercizio di attività d'impresa commerciale non sembra aver incontrato una esauriente definizione⁽³⁴²⁾, ad ogni modo nella sostanza il legislatore ha stabilito una disciplina di favore, operante per tutti i soggetti diversi dalle cooperative, che si risolve in qualificazione legale di non commercialità per tutte le attività istituzionali anche qualora commerciali⁽³⁴³⁾.

⁽³⁴¹⁾ E. DELLA VALLE, *Le onlus nel nuovo sistema di imposizione sul reddito*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1916, in cui si osserva altresì che l'emanazione del D.Lgs. n. 460/1997 «aveva lo scopo dichiarato di prevedere una speciale disciplina di favore per i soggetti operanti, con connotazione altruistica, in particolari settori di primaria rilevanza sociale e che si collocasse all'interno di quella dedicata agli enti non commerciali [10]. Tanto è vero che le disposizioni concernenti le Onlus sono state formalmente confezionate per essere inserite all'interno della disciplina impositiva degli enti non commerciali [...]» e cita altresì la relazione ministeriale illustrativa del D. Lgs. n. 460/1997 in cui si legge che le Onlus sono enti «collocabili all'interno della più ampia categoria degli enti considerati non commerciali ai fini tributari». Si veda altresì L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999, 350 ss.

⁽³⁴²⁾ A favore della «trasversalità» del regime onlus, *ex pluribus*, A. FEDELE, *La disciplina fiscale delle onlus*, cit., 547, A.M. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, cit., 290 ss., M. BEGHIN, *L'imposizione sul reddito d'impresa degli enti non profit nel progetto di legge concernente le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (onlus)*, in *Il Fisco*, 1995, 10918 ss., M. FORMENTIN, *Attività di assistenza sociale delle onlus e attività direttamente connesse: il caso della gestione di un asilo nido o di una scuola materna come integrazione di servizi agli anziani*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, II, 612 ss.

Contra L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., 350 ss., G. TABET, *Onlus. Profili soggettivi della fattispecie*, in *Il Fisco*, 1998, 2891, ed E. DELLA VALLE, *Le onlus nel nuovo sistema di imposizione sul reddito*, cit., 1915, secondo cui «in un contesto in cui i settori di operatività delle Onlus sono individuati in aree di rilevante interesse sociale ed in cui i destinatari dell'attività istituzionale, non solo sono qualificati come "beneficiari", ma sono individuati positivamente in soggetti che si trovano in situazione di svantaggio, è difficile pensare che il legislatore abbia inteso prescindere dalle modalità di svolgimento dell'attività istituzionale ritenendo integrato il requisito solidaristico per ciò solo della destinazione dell'attività alla collettività o a settori specifici della stessa anche quando esercitata secondo moduli economico-imprenditoriali».

⁽³⁴³⁾ Nello stesso senso A. FEDELE, *La disciplina fiscale delle onlus*, cit., 547.

Ciò presenta tuttavia alcuni profili problematici, messi in luce da autorevole dottrina: infatti, la tecnica della “decommercializzazione” legale delle attività (in base al quale si individuano alcune attività oggettivamente commerciali per le quali, in considerazione della loro meritevolezza sociale, si prevede un regime di favore che ne esclude la commercialità) non sembra concretizzarsi in un regime agevolativo che interviene sull'*an* e sul *quantum* del tributo (*i.e.*, base imponibile, aliquota etc.) bensì si risolve in una qualificazione legale delle attività stesse, che tuttavia potranno essere comunque soggette ad imposizione ad altro titolo (poiché, ad esempio, eventuali interessi, dividendi, plusvalenze, etc., altrimenti inclusi nel reddito d'impresa risultano imponibili come redditi di capitale o diversi). Risultato paradossale di tale meccanismo sarebbe quindi che le attività direttamente connesse di una onlus, le quali dovrebbero in via di principio essere agevolate in misura minore rispetto alle attività istituzionali, potrebbero beneficiare in realtà di un trattamento fiscale più favorevole rispetto a quest'ultime, poiché – disponendo il secondo comma dell'articolo 150 del Tuir che i proventi derivanti dal loro esercizio non concorrono alla formazione del reddito imponibile – ne viene esclusa la rilevanza anche in ordine ad altre categorie reddituali⁽³⁴⁴⁾ ⁽³⁴⁵⁾. In realtà ciò non sembra accadere, poiché le agevolazioni recate dall'articolo 150 del Tuir interessano solamente il reddito d'impresa, con la conseguenza che le onlus saranno comunque assoggettate ad imposizione (ed ai conseguenti adempimenti e obblighi) per quanto concerne le categorie dei redditi fondiari, di capitale e diversi, i quali peraltro parimenti concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali⁽³⁴⁶⁾.

Da quanto sopra esposto ben si comprende l'importanza della distinzione tra attività istituzionali e attività connesse (nonché con attività diverse da quelle istituzionali e connesse, che tuttavia non possono in via di principio essere

⁽³⁴⁴⁾ A. FEDELE, *La disciplina fiscale delle onlus*, cit., 548.

⁽³⁴⁵⁾ Ciò sarebbe peraltro giustificato se si attribuisse al primo comma dell'articolo 150 una portata ricognitiva e non agevolativa, come effettuato da L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., 350 ss. ed E. DELLA VALLE, *Le onlus nel nuovo sistema di imposizione sul reddito*, cit., 1915.

⁽³⁴⁶⁾ Infatti, come precisato nella relazione illustrativa del D. Lgs. n. 460 del 1997, l'ambito di applicazione della norma agevolativa va limitato esclusivamente al reddito d'impresa e non si estende alle altre categorie reddituali che concorrono alla formazione del reddito complessivo (nello stesso senso la Circolare n. 244/E del 28 dicembre 1999 e la Risoluzione n. 6/E del 10 gennaio 2002).

esercitate dalle onlus – salvo alcune eccezioni) ⁽³⁴⁷⁾ ⁽³⁴⁸⁾. Per la nozione e l'individuazione del profilo istituzionale dell'ente valgono le medesime considerazioni svolte nei precedenti paragrafi, ovverosia – in estrema sintesi – che occorre fare riferimento all'attività essenziale per l'ente, ovverosia a quell'attività legata da un nesso funzionale-teleologico allo scopo del'ente; con riferimento alle onlus, dette attività istituzionali sono tipizzate nell'elenco di cui all'articolo 10, primo comma, del D. Lgs. n. 460 del 1997, per cui una onlus è tale se svolge un'attività in uno o più settori individuati dalla predetta norma ⁽³⁴⁹⁾. Occorre inoltre considerare che le attività istituzionali sono ulteriormente suddivise in due categorie, ovverosia quelle a solidarietà sociale “immanente” (ovverosia, la cui qualificazione non dipende dal profilo soggettivo dei destinatari dell'attività dell'ente) e quelle per le quali è richiesto l'ulteriore requisito dello stato di

⁽³⁴⁷⁾ Secondo il primo comma, lettera c dell'articolo 10 D. Lgs. n. 460 del 1997, infatti, vi è il divieto in capo alle onlus di svolgere attività diverse da quelle istituzionali o direttamente connesse. Tale divieto non si applica, ai sensi del comma 9 dell'articolo in parola, agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno; detti enti sono infatti considerati onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate al primo comma, lettera a (c.d. onlus parziali). Per beneficiare di tale regime gli enti in parola sono soggetti a due condizioni:

- (i) per le attività svolte quali onlus, devono essere tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
- (ii) devono essere rispettati i medesimi requisiti previsti dall'articolo 10 per le onlus “ordinarie” (tranne, chiaramente, il divieto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali e direttamente connesse) nonché gli oneri di comunicazione previsti dall'articolo 11 del decreto.

⁽³⁴⁸⁾ L'importanza della distinzione tra attività istituzionali e attività connesse è inoltre ravvisabile anche sul piano degli adempimenti contabili, poiché l'articolo 20-bis, comma 1, lettera b del D.P.R. n. 600 del 1973 prevede, limitatamente alle sole attività connesse, l'obbligo della tenuta delle scritture contabili previste dalle vigenti disposizioni fiscali per gli esercenti attività commerciali.

⁽³⁴⁹⁾ Da tale circostanza deriva anche la considerazione che nel caso delle onlus il legislatore ritiene di dare rilievo al profilo funzionale dell'ente privilegiando non tanto una valutazione basata sullo scopo, bensì sui settori di attività nei quali l'organizzazione opera – soluzione ritenuta da G. ZIZZO (*Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, cit., 975) «maggiormente coerente con il quadro concettuale sopra delineato [ovverosia, «declinare l'attitudine alla contribuzione di queste organizzazioni nella prospettiva della sussidiarietà orizzontale, nella prospettiva, cioè, di favorire “l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli o associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale” (art. 118, comma 4, Cost.), in guida da proporre sul versante delle entrate il medesimo effetto devolutivo che l'attuazione di questo principio dovrebbe assicurare su quello delle spese, laddove postula che all'espansione dell'iniziativa privata nel campo delle attività a rilevanza sociale corrisponda una contrazione del ruolo del settore pubblico»]. Le organizzazioni operative producono direttamente beni e servizi di utilità sociale, integrando l'offerta del settore pubblico o surrogandola, secondo il modello della sussidiarietà orizzontale. La capacità economica che manifestano non è perciò soltanto destinata ad attività di utilità sociale, ma è, a monte, espressione di queste attività».

bisogno dei destinatari (in specie, assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili) ⁽³⁵⁰⁾.

Dall'individuazione delle attività istituzionali consegue inoltre, *a contrario*, la determinazione delle attività direttamente connesse ⁽³⁵¹⁾. Quest'ultime si suddividono infatti in due categorie:

- (i) le attività analoghe a quelle istituzionali, le quali sono della medesima natura di quest'ultime (ovverosia, attività rese nei settori dell'assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili) ma – contrariamente alle attività istituzionali, che sono indirizzate solamente a beneficio dei soggetti che versano in situazione di svantaggio stabilite dai commi 2 e 3 del medesimo articolo – sono indirizzate nei confronti di chiunque ⁽³⁵²⁾ ⁽³⁵³⁾;

⁽³⁵⁰⁾ Si veda sul punto anche G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, cit., 975.

⁽³⁵¹⁾ Sulle attività direttamente connesse, in particolare nel caso della gestione di un asilo o di una scuola come attività connessa ad una casa di riposo, si veda M. FORMENTIN, *Attività di assistenza sociale delle onlus e attività direttamente connesse: il caso della gestione di un asilo nido o di una scuola materna come integrazione di servizi agli anziani*, cit., 612 ss.

⁽³⁵²⁾ Più in dettaglio, i settori di attività elencati art. 10, comma 1, lett. a sono distinti, ai fini dell'individuazione delle finalità di solidarietà sociale, in due categorie:

1) settori per i quali le finalità di solidarietà sono correlate alle condizioni dei destinatari: sono appunto i settori di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili, per i quali il comma 2 stabilisce che vengono perseguite finalità solidaristiche solo qualora l'attività ad essi relativa sia diretta a procurare vantaggi a soggetti svantaggiati esterni all'organizzazione (intendendo per questi ultimi, come descritto nella Circolare 26 giugno 1998, n. 168/E «soggetti in condizioni di obiettivo disagio, connesso a situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale»);

2) settori per i quali si considerano immanenti, per espressa previsione normativa, le finalità di solidarietà sociale: sono settori in cui tali finalità sono ritenute sussistere a prescindere dalla verifica delle condizioni di svantaggio dei destinatari dell'attività, sia perché per alcune attività, come l'assistenza sociale, socio-sanitaria e la beneficenza, la condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale dell'attività stessa, senza necessità di ulteriori precisazioni normative, sia perché per altre attività quali la tutela e valorizzazione del patrimonio storico ed artistico ovvero della natura e dell'ambiente e la ricerca scientifica, il fine solidaristico si intende perseguito indirettamente a beneficio non di singole persone ma della collettività diffusa. Per la compiuta elencazione di dette attività si veda il comma 4 dell'articolo in esame.

⁽³⁵³⁾ Sull'interpretazione della finalità solidaristica delle attività istituzionali ed al rapporto con le situazioni di svantaggio si veda in particolar modo la sentenza della Corte di Cassazione n. 24883 del 9 ottobre 2008, in cui la Suprema Corte ha consentito la qualificazione di onlus ad una casa di riposo i cui ospiti erano chiamati a corrispondere rette significative, il cui costo non era stato ridotto nonostante l'ente avesse prodotto utili. Cfr., sul tema, M. MISCALI, *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale"*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, cit., 61.

- (ii) le attività accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse⁽³⁵⁴⁾).

Individuare le attività direttamente connesse è quindi particolarmente rilevante, non solo al fine del rispetto del divieto di svolgere attività diverse da parte delle onlus, ma anche poiché, al pari dell'articolo 149 del Tuir che prevede diversi parametri per la perdita della qualifica di ente non commerciale, anche l'articolo 10 in esame prevede la perdita della qualifica di onlus al superamento di alcune condizioni da parte dell'attività connesse. Tali attività, infatti, non devono essere prevalenti rispetto alle attività istituzionali, e i loro proventi non devono superare il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

Come per la valutazione *ex art.* 149 del Tuir, ci si chiede anche nella fattispecie in esame se la valutazione in merito alla prevalenza delle attività connesse sia da valutarsi sulla base di criteri qualitativi, quantitativi o entrambi. Come già menzionato relativamente all'articolo 149, infatti, il termine "prevalenza" sembra indicare una valutazione di tipo quantitativo (mentre il termine "essenziale", contenuto nell'articolo 73 del Tuir, come descritto in precedenza sembra suggerire una valutazione più di tipo qualitativo-funzionale). A tal fine, l'Amministrazione finanziaria individua una serie di indici che sembrano far propendere anche in tal caso per un raffronto di tipo quantitativo, poiché la Circolare 26 giugno 1998, n. 168/E elenca espressamente «*ad esempio gli investimenti, l'impiego delle risorse materiali ed umane e il numero delle prestazioni effettuate*», ovvero sia tutti parametri suscettibili di essere valutati dal punto di vista quantitativo⁽³⁵⁵⁾. Inoltre, la circostanza che la prevalenza debba essere valutata, come specificato dall'Amministrazione finanziaria nella citata Circolare, per ogni periodo d'imposta e per ogni singolo settore di attività sembra ulteriormente confermare una valutazione di tipo quantitativo, poiché è di tutta

⁽³⁵⁴⁾ A tal fine la Relazione ministeriale al D. Lgs. n. 460 del 1997, il cui contenuto è riportato in M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo unico*, cit., 2323, nonché la citata Circolare n. 168/E del 1998 definisce tali attività come quelle strutturalmente funzionali, sotto l'aspetto materiale, a quelle istituzionali, ovvero sia che si sostanziano in operazioni di completamento o migliore fruibilità delle attività istituzionali. A titolo esemplificativo si indicano la vendita di *depliants* nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie ed altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione.

⁽³⁵⁵⁾ *Contra* M. LEO, *Le imposte sui redditi nel Testo unico*, cit., 2323.

evidenza che una valutazione di tipo qualitativo-funzionale (analoga a quella dell'“essenzialità” esaminata con riferimento alla totalità degli enti non societari) dovrebbe prendere in considerazione l'intera “vita” dell'ente e la totalità dei settori di attività, senza la necessità di effettuare ulteriori segmentazioni ⁽³⁵⁶⁾.

Al riguardo occorre altresì considerare che la distinzione tra attività commerciali e attività non commerciali si applica anche alle attività effettuate dalle onlus, per cui nell'esaminare se un'attività svolta da una onlus può ritenersi direttamente connessa è necessario avere riguardo, da un lato, alla connessione che tale attività ha con l'attività istituzionale dell'ente (specie nel caso in cui si ritiene l'attività rientrante in quelle “accessorie per natura”), e dall'altro lato al fatto che detta attività sia o meno commerciale. Infatti, ci si chiede se, come sembra ipotizzare autorevole dottrina, la valutazione in merito alla perdita della qualifica di onlus per prevalenza delle attività direttamente connesse trovi applicazione solo nel caso in cui l'attività direttamente connessa sia commerciale, oppure se tale valutazione sia da effettuarsi anche se l'attività connessa è non commerciale ⁽³⁵⁷⁾.

⁽³⁵⁶⁾ In tal senso anche A. FEDELE, *La disciplina fiscale delle onlus*, cit., 550, secondo cui «la “non prevalenza” deve essere verificata “in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori”, si deve pertanto ritenere che la norma abbia essenzialmente funzione di “cautela” fiscale ed intende evitare l'applicazione del regime ONLUS ad attività economiche non proporzionate agli “scopi primari” dell'ente ed in effetti non giustificabili proprio sotto il profilo solidaristico». L'Autore rileva altresì che «l'operatività della norma stessa potrebbe allora essere delimitata alle sole attività connesse di natura oggettivamente commerciale (le uniche peraltro, per le quali assume rilievo la disciplina dettata dall'art. 111-ter comma 2 Tuir). In tal modo, il criterio della “prevalenza” assumerebbe un carattere meramente economico-quantitativo e restringerebbe notevolmente l'area delle attività commerciali cui si applica la regola dell'irrelevanza reddituale. Resterebbero invece più ampie possibilità di “attività connesse” di natura non commerciale, anche secondo il modulo del collegamento fra settori “primari” e settori “connessi”, rispetto alle quali il criterio della “prevalenza” sarebbe di fatto inoperante per insussistenza dei valori- parametro (immobilizzazioni, ricavi, ecc. - cfr. art. 111-bis comma 2 Tuir)».

⁽³⁵⁷⁾ Cfr. A. FEDELE, *La disciplina fiscale delle onlus*, cit., 550, il quale rileva che «l'operatività della norma stessa potrebbe allora essere delimitata alle sole attività connesse di natura oggettivamente commerciale (le uniche peraltro, per le quali assume rilievo la disciplina dettata dall'art. 111-ter comma 2 Tuir). In tal modo, il criterio della “prevalenza” assumerebbe un carattere meramente economico-quantitativo e restringerebbe notevolmente l'area delle attività commerciali cui si applica la regola dell'irrelevanza reddituale. Resterebbero invece più ampie possibilità di “attività connesse” di natura non commerciale, anche secondo il modulo del collegamento fra settori “primari” e settori “connessi”, rispetto alle quali il criterio della “prevalenza” sarebbe di fatto inoperante per insussistenza dei valori- parametro (immobilizzazioni, ricavi, ecc. - cfr. art. 111-bis comma 2 Tuir)».

A tal fine, sembra doversi ritenere che anche l'esercizio di attività connesse non commerciali sia da assoggettare alla valutazione della prevalenza, per due ordini di ragioni.

Innanzitutto, non sembrano rinvenibili né dalla lettera della norma, né dalla relazione illustrativa o dalla Circolare n. 168/E del 1998 indicazioni sul fatto che sia stata fatta una discriminazione tra attività connesse commerciali e attività connesse non commerciali.

In secondo luogo, il dover trattare nel medesimo modo attività connesse commerciali e non commerciali sembra doversi inferire dagli stessi principi generali in tema di sussidiarietà orizzontale, laddove la non imposizione è funzionale al finanziamento indiretto di funzioni pubbliche, e non solo di attività non commerciali; in tale prospettiva, quindi, sostenere che la valutazione in merito alla prevalenza delle attività connesse non debba applicarsi per le attività non commerciali sembrerebbe porsi in modo non del tutto conforme alla – ed eccedente la - *ratio* dell'agevolazione in questione ⁽³⁵⁸⁾.

5. Problematiche nella valutazione della commercialità degli enti: fondazione bancarie, trust e altre fattispecie.

5.1. La valutazione in merito alla commercialità delle fondazioni bancarie

Com'è noto, una delle fattispecie che ha comportato maggiori difficoltà nella qualificazione di un ente non societario è indubbiamente quella relativa alle fondazioni bancarie, oggetto di numerose sentenze della Suprema Corte nonché di

⁽³⁵⁸⁾ In particolare, come osservato in dottrina (G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, cit., 4), «lo schema che si delinea è il seguente: il settore pubblico si svincola (in tutto o in parte) da alcune funzioni, pure valutate di interesse generale; dette funzioni sono rilevate dalle organizzazioni del Terzo Settore, secondo il modello della sussidiarietà orizzontale; tanto maggiore è il rilievo dei diritti sociali e civili che dette funzioni tutelano (l'interesse generale che soddisfano), tanto più agevole è stabilire un legame tra il risparmio di risorse pubbliche [...] e la capacità economica espressa dalle organizzazioni del Terzo Settore». Sulla non imposizione quale forma di finanziamento indiretto dell'esercizio di funzioni pubbliche si veda in particolare il contributo di M.A. ICOLARI, *Sussidiarietà orizzontale e diritto tributario: profili problematici*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1387 ss.

una pronuncia della Corte di Giustizia UE, tanto da essere definita una *vexata quaestio* da autorevole dottrina ⁽³⁵⁹⁾.

La vicenda trae origine sin dall'istituzione degli enti in questione, avvenuta con la legge delega 30 luglio 1990, n. 218 e con il seguente D. Lgs. 20 novembre 1990, n. 356 al fine, in estrema sintesi, di riorganizzare e modernizzare una parte significativa del sistema bancario rappresentata da enti quali le Casse di Risparmio.

Ai fini di una maggior comprensione delle tematiche rilevanti, occorre ricordare che l'evoluzione normativa delle fondazioni bancarie si compone essenzialmente di tre fasi, che si riassumono *infra* ⁽³⁶⁰⁾.

Una prima fase inizia con i provvedimenti del 1990 sopra riportati (c.d. riforma Amato), con i quali era stato previsto lo scorporo delle aziende bancarie dagli originari enti pubblici creditizi ed il loro conferimento in società per azioni di nuova creazione, di cui gli enti divenivano titolari del pacchetto azionario, creando così dall'ente pubblico creditizio una società per azioni che continuava l'esercizio dell'impresa bancaria e un ente conferente, e a quest'ultimo era affidato sia il perseguimento di quelle finalità di interesse pubblico che rispecchiavano l'originaria vocazione filantropica della banca pubblica sia il compito di amministrare la partecipazione nella banca senza però esercitare l'attività bancaria.

In ragione di ciò, le fondazioni ritennero applicabili due agevolazioni:

- (i) l'agevolazione di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 601 del 29 settembre 1973, secondo il quale l'Irpeg (ora Ires) è ridotta della metà per alcune categorie di soggetti, ed in specie
 - «a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
 - b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie,

⁽³⁵⁹⁾ T. DI TANNO, *La Corte di Giustizia e la vexata quaestio della natura delle Fondazioni bancarie*, in *Rass. Trib.*, 4 / 2006, 1093.

⁽³⁶⁰⁾ Cfr. F. BAGNATO, A. TOMASSINI, *Per le agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e' necessaria una «nuova stagione»*, in *Corr. Trib.*, 7 / 2011, p. 549

fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;

c-bis) Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi»;

- (ii) l'agevolazione di cui all'articolo 10-*bis* della l. 29 dicembre 1962, n. 1745, la quale prevede l'esonero dall'applicazione della ritenuta sui dividendi distribuiti a persone giuridiche pubbliche ed a fondazioni esenti dall'imposta sulle società aventi esclusivamente scopi di beneficenza, istruzione, studio e ricerca scientifica.

La seconda fase trae avvio con la legge 23 dicembre 1998, n. 461 e con il D.Lgs. 17 maggio 1999, n. 153 (cd. riforma Ciampi), con cui le fondazioni bancarie sono trasformate in persone giuridiche private e ricomprese *ex lege* tra gli enti non commerciali (art. 12, comma 1, del D. Lgs. n. 153/1999). Occorre quindi considerare che la qualificazione delle fondazioni come enti non commerciali è effettuata dal D.Lgs. n. 153 del 1999, con cui si stabilisce espressamente, da un lato, che le fondazioni che abbiano adeguato il loro statuto alle disposizioni del Capo I del predetto decreto costituiscono enti non commerciali, e dall'altro lato, stante il suddetto riconoscimento normativo della natura di enti non commerciali alle fondazioni bancarie, che sono applicabili le agevolazioni di cui sopra.

La terza fase trae invece inizio quando le disposizioni agevolative, appena menzionate, previste dall'art. 12, comma 2, del D. Lgs. n. 153/1999 vengono meno per effetto dell'art. 2, comma 4, lett. a), del D.L. 12 luglio 2004, n. 168, che le ha abrogate a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 12 luglio 2004. Nella fase attuale, pertanto, le fondazioni sono riconosciute essere enti non commerciali pur essendo state abrogate le disposizioni che espressamente riconoscevano loro le agevolazioni fiscali sopra descritte.

Le questioni in merito alla natura tributaria delle fondazioni bancarie hanno prodotto, come si è già accennato, una vasta giurisprudenza ed una letteratura

molto rilevante in materia. Ciò soprattutto per quanto riguarda il regime delineato dalla c.d. riforma Amato, ed in specie sull'applicabilità delle agevolazioni sopra descritte alle fondazioni (mentre per il regime derivante dalla c.d. riforma Ciampi tale applicazione viene garantita *ex lege*), poiché è primariamente in tal caso che occorre accertare se l'attività svolta dalle fondazioni sia di natura commerciale o meno.

Tuttavia, il tema coinvolge anche il regime delineato dalla c.d. riforma Ciampi, poiché il citato D. Lgs. n. 153 del 1999 prevede all'articolo 12 comma che «1. *Le Fondazioni che hanno adeguato gli statuti alle disposizioni del titolo I si considerano enti non commerciali di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del TUIR, anche se perseguono le loro finalità mediante esercizio, le modalità previste all'articolo 9, di imprese strumentali ai loro fini statutari*».

5.2. *Segue. La commercialità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*

Ai fini della presente disamina, come già accennato, la questione appare essere sostanzialmente se, ed a quali condizioni, l'attività esercitata da una fondazione bancaria debba considerarsi d'impresa alla luce dei criteri enunciati dalla giurisprudenza nazionale e comunitaria.

Relativamente a tale questione, occorre valutare soprattutto le conclusioni a cui sono giunti i giudici nazionali e comunitari in merito alla qualificazione delle fondazioni come imprese ai sensi della disciplina comunitaria in materia di concorrenza ed alla natura dell'attività svolta dalle fondazioni ⁽³⁶¹⁾.

⁽³⁶¹⁾ Tra i contributi più significativi nella vasta letteratura in materia si comprendono F. GALLO, *Fondazioni e fisco*, cit., 1159 ss. e *La natura ai fini fiscali dell'ente che ha conferito ad una s.p.a. la propria azienda creditizia*, in *Riv. Dir. Trib.* 1991, 544 ss., A.M. PROTO, *Beneficiari della riduzione IRPEF e fondazioni bancarie*, in *Rass. Trib.*, 1999, 613 ss., P. RUSSO, P. LAROMA JEZZI, *Il revirement della Cassazione sul regime fiscale delle fondazioni bancarie: spunti per una riflessione a tutto campo*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1031 ss., F. AMATUCCI, *I requisiti di "non commercialità" dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2006, 134 ss., L. DEL FEDERICO, *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, II, 574 ss., V. FICARI, *La disciplina fiscale delle attività delle fondazioni bancarie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, 775 ss., T. DI TANNO, *La Corte di Giustizia e la vexata quaestio della natura delle Fondazioni bancarie*, cit., 1093.

Infatti, la questione in merito alla natura delle fondazioni bancarie si è posta innanzitutto con riferimento al tema dell'applicazione delle agevolazioni sopra descritte nel periodo precedente rispetto alla c.d. riforma Ciampi, con la quale le fondazioni bancarie sono state qualificate *ex lege* come enti non commerciali secondo la normativa nazionale ⁽³⁶²⁾. Pertanto, determinare se le fondazioni bancarie siano o meno imprese rileva soprattutto in ragione della spettanza delle agevolazioni in materia di riduzione dell'aliquota Irpeg/Ires e della ritenuta sui dividendi, ed in particolar modo sulla conformità della spettanza di tali agevolazioni alle fondazioni bancarie nella disciplina comunitaria sulla concorrenza ⁽³⁶³⁾.

A seguito, come si è accennato *retro*, di un lungo e complesso *iter* giurisprudenziale che ha coinvolto sia i giudici nazionali sia i giudici comunitari, la Suprema Corte, con l'importante pronuncia resa a Sezioni Unite del 29 dicembre 2006, n. 27619 riconosce sostanzialmente la natura imprenditoriale delle fondazioni bancarie, le quali sono attratte nell'ambito applicativo delle norme comunitarie in materia di aiuti di Stato.

Tale pronuncia da parte della Suprema Corte, che riguarda i periodi d'imposta antecedenti al 1998 (quindi quelli di esclusiva vigenza della c.d. riforma Amato), è stata resa a seguito di un'importante sentenza resa dai giudici comunitari, ai quali i giudici nazionali sottoposero la questione pregiudiziale circa la compatibilità del regime fiscale delle fondazioni bancarie con la disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato, al fine quindi di stabilire se le fondazioni bancarie fossero o meno qualificabili come imprese ai sensi di tale disciplina ⁽³⁶⁴⁾ ⁽³⁶⁵⁾.

⁽³⁶²⁾ Sul punto cfr. M. TENORE, *Agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e compatibilità con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, III, 60

⁽³⁶³⁾ In tal senso L. PERRONE, *Le vicende delle agevolazioni tributarie sul reddito delle fondazioni di origine bancaria*, in *Rass. Trib.*, 2010, 25 ss.

⁽³⁶⁴⁾ Per un commento all'ordinanza di rinvio pregiudiziale ex art. 234 Trattato Ce si veda L. DEL FEDERICO, *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali*, cit., 574 ss.

⁽³⁶⁵⁾ Occorre a tal fine rilevare che prima dell'intervento della rimessione alle Sezioni Unite e dell'intervento della Corte di giustizia la Cassazione aveva sviluppato due orientamenti:

- parte della giurisprudenza di Cassazione (tra cui le sentenze 9 maggio 2002, n. 6607; 17 dicembre 2003, n. 19365; 18 dicembre 2003, n. 19445) ammette il riconoscimento delle agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie, data la natura di enti non commerciali dotati di personalità giuridica con finalità di interesse pubblico e di utilità sociale, che si limitano ad

La Corte di Giustizia, con sentenza del 10 gennaio 2006 (causa C-222/04), ha affermato che le agevolazioni sopra menzionate sono considerate aiuti di Stato a condizione che le fondazioni bancarie esercitino effettivamente il controllo di un'altra società, partecipando direttamente o indirettamente alla gestione della stessa: ciò poiché, a giudizio della Corte, nell'ambito della disciplina delle fondazioni bancarie può realizzarsi un'ingerenza nella società bancaria partecipata che comporta non solo la collocazione di capitali da parte di un investitore, ma anche un ruolo che comporta funzioni di controllo, di impulso e di sostegno finanziario e che quindi dimostra la potenziale esistenza di legami organici tra fondazioni e soggetti partecipati⁽³⁶⁶⁾. In particolare, La Corte ha ritenuto esistere questo controllo in presenza di legami organici e funzionali fra la banca e la fondazione (membri della fondazione presenti nel Collegio sindacale della banca o nel Consiglio di amministrazione) o di forme di impulso e di sostegno finanziario rivolte alla banca (la creazione di riserve apposite per sostenere aumenti di capitale della banca stessa).

amministrare le partecipazioni nelle banche e a destinare i dividendi percepiti ad attività non profit;

- altra giurisprudenza della Suprema Corte (in particolare, Cass. 20 novembre 2001, n. 14574) afferma invece che dette agevolazioni debbano essere negate, dato che le fondazioni bancarie non perseguirebbero esclusivamente finalità di utilità sociale.

⁽³⁶⁶⁾ Cfr. punti 110 e ss. della sentenza in commento. Più in dettaglio, la Corte di Giustizia ha evidenziato come la detenzione di partecipazioni anche di controllo non costituisce attività d'impresa, laddove la suddetta detenzione si limiti all'esercizio dei diritti dell'azionista ed alla percezione dei dividendi.

Come osserva L. PERRONE, *Le vicende delle agevolazioni tributarie sul reddito delle fondazioni di origine bancaria*, cit., 26 «tale conclusione si modifica nel momento in cui alla detenzione delle partecipazioni si aggiunge un'attività di controllo diretto o indiretto sulla attività della Banca: in quest'ultimo caso, la fondazione è come se partecipasse direttamente all'attività sociale e scambiasse anch'essa beni o servizi sul mercato. Secondo il Giudice comunitario, in questo caso, l'attività economica è il prodotto di un operatore in contatto diretto con il mercato e, indirettamente, di un altro soggetto controllante tale operatore, nell'ambito di un'unità economica che essi formano (cfr. il punto 110 della sentenza). L'elemento che trasforma la mera detenzione di partecipazioni in esercizio di attività d'impresa è, quindi, il controllo della fondazione sull'attività della banca: tale controllo non è dipendente dal tipo di partecipazione detenuta (di maggioranza o non), ma si qualifica in relazione alle modalità di gestione delle partecipazioni e ai rapporti che intercorrono fra la banca e la fondazione (cfr. punti 112, 113, 114, 115, 116 della sentenza della Corte di Giustizia)». Occorre inoltre notare che la Commissione, nella decisione del 22 gennaio 2002, C-3118/2002, come osservato anche da L. DEL FEDERICO, *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali*, cit., 576, ha ritenuto che per le fondazioni bancarie l'attività di gestione del proprio patrimonio e di utilizzazione del reddito che ne deriva per l'erogazione di contributi ad enti senza scopo di lucro, operanti per scopi di utilità sociale, non è un'attività economica; pertanto tali enti non sono qualificabili come imprese ai sensi dell'art. 87, par. 1, del Trattato Ce - e che quindi non si fosse in presenza di un'impresa ai fini della disciplina degli aiuti di Stato.

Tali circostanze vanno tuttavia verificate, secondo i giudici comunitari, da parte del giudice nazionale, per cui è a questi che in ultima istanza è rimessa la valutazione in merito alla natura d'impresa o meno (anche) al fine della disciplina degli aiuti di Stato, sottolineando però (a) che *«nell'ambito del diritto alla concorrenza il concetto di impresa comprende qualsiasi ente che eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento»*; (b) che *«costituisce attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato»*, e (c) che *«nella maggior parte dei casi l'attività economica è svolta direttamente sul mercato ma non è escluso che essa sia il prodotto di un operatore in contatto diretto con il mercato e, indirettamente, di un altro soggetto controllante tale operatore nell'ambito di una unità economica che essi formano insieme»* ⁽³⁶⁷⁾.

La sentenza della Suprema Corte a Sezioni Unite sopra citata riprende quanto affermato dal giudice comunitario e su tale base cassa con rinvio la sentenza. In tale pronuncia, infatti, la Corte afferma che *«deve essere rimessa al giudice di rinvio la risoluzione delle questioni, anche di fatto, implicate dalla problematica demandata al giudice nazionale dalla sentenza della Corte di Giustizia per stabilire se la misura fiscale in contestazione costituisca un aiuto di Stato, e ad assumere le conseguenti statuizioni. Il giudice di rinvio [...] dovrà uniformarsi ai seguenti principi di diritto:*

a) la gestione di partecipazioni di controllo sull'impresa bancaria (o su impresa di cui è titolare un'impresa facente parte di una holding), ovvero di acquisizione e gestione di partecipazioni di altre imprese, da parte delle fondazioni bancarie attraverso una propria struttura organizzata, nella vigenza del regime di cui alla L. 30 luglio 1990, n. 218, e al D. Lgs. 20 novembre 1990, n. 356, è idonea a far ritenere tali soggetti come imprese, ai fini dell'applicazione del diritto comunitario della concorrenza, salva la dimostrazione, il cui onere incombe al soggetto che invoca l'agevolazione, che tale attività, considerati i fini statutari, gli eventuali accordi parasociali aventi ad oggetto l'esercizio del diritto di voto o danti luogo ad un'influenza dominante, anche congiunta, sulla gestione della banca conferitaria o di altre imprese, e anche il complesso delle attività

⁽³⁶⁷⁾ Cfr. sul punto anche L. PERRONE, *Le vicende delle agevolazioni tributarie sul reddito delle fondazioni di origine bancaria*, cit., 25 ss.

effettivamente espletate nel periodo d'imposta, abbia un ruolo non prevalente o strumentale rispetto alla provvista di risorse destinate all'esercizio di attività sociali, di beneficenza o culturali; in ogni caso, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione di cui alla L. 29 dicembre 1962, n. 1745, art. 10 bis, introdotto dal D.L. 21 febbraio 1967, n. 22, art. 6, occorre la dimostrazione che tali attività abbiano costituito le uniche espletate dall'ente; [...]».

La Corte di Cassazione è inoltre tornata ad affrontare più volte il tema della natura delle fondazioni bancarie, nel 2009 con un ampio novero di sentenze (nn. da 1576 a 1594 e da 1596 a 1599) nonché nel 2010, con la sentenza 22 gennaio 2010, n. 1157 (³⁶⁸). In tali sentenze, la Suprema Corte adotta un orientamento che appare financo più restrittivo rispetto alla pronuncia del 2006, laddove si era comunque lasciato un margine affinché la fondazione potesse beneficiare delle agevolazioni dimostrando che l'attività di amministrazione della partecipazione bancaria sia «*non prevalente o strumentale*» rispetto alla provvista di risorse per attività sociali, di beneficenza o culturali.

Infatti, in tali sentenze le Sezioni Unite affermano «*l'esistenza di una vera e propria presunzione di esercizio dell'attività d'impresa bancaria in capo a coloro che in ragione della entità della partecipazione al capitale sociale sono in grado di influire sull'attività dell'ente creditizio*», presunzione che sarebbe superabile solo ove si dimostri che le fondazioni bancarie abbiano privilegiato la realizzazione di scopi sociali preminenti rispetto agli interessi della banca ed al governo delle aziende bancarie. Di fatto, quindi, le fondazioni bancarie non sono messe in grado di superare tale presunzione, poiché la Suprema Corte osserva che «*considerato che dal quadro normativo [...] si ricava una vera e propria presunzione [...], per accedere al beneficio invocato, le cc.dd. fondazioni bancarie avrebbero dovuto allegare e dimostrare di aver svolto un'attività del tutto differente da quella voluta dal legislatore*».

Tali affermazioni non sembrano invero del tutto in linea con la decisione dei giudici comunitari. Infatti, dalla lettera della sentenza sopra citata sembra

⁽³⁶⁸⁾ A commento della citata sentenza del 2010 si veda F. BAGNATO, A. TOMASSINI, *Per le agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie è necessaria una "nuova stagione"*, cit., 549 ss., e S. COVINO, R. LUPI, *Istanza di rimborso, materia del contendere e decisioni «a sorpresa»*, in *Dialoghi Tributari*, 2010, 164 ss.

evincersi che le Sezioni Unite della Suprema Corte abbiano di fatto valutato l'attività svolta dalle fondazioni bancarie sulla base non dell'attività in concreto esercitata, bensì solamente sulla base della sola normativa interna che regola l'attività delle fondazioni bancarie, ed interpretando tale normativa, peraltro, nel senso che gli enti conferenti, a causa del particolare vincolo "genetico" che le lega alle aziende bancarie conferite, sono imprese poiché continuano ad esercitare un'attività bancaria, sia pure sotto forma di amministrazione della partecipazione nella banca conferitaria; di conseguenza, individuando in ciò l'attività istituzionale delle fondazioni, la Corte li esclude dalla normativa che agevolagli enti di assistenza, beneficenza *et similia* poiché rispetto a quest'ultimi le fondazioni sarebbero diverse per loro origine e natura ⁽³⁶⁹⁾.

Il punto nodale della questione sembra quindi essere il fatto che la Suprema Corte considera, stante la ricorrenza di certe condizioni, l'attività di amministrazione statica di partecipazioni quale esercizio d'impresa commerciale. Occorre a tal fine ricordare, come si è ampiamente esaminato *retro*, che sia nell'ordinamento nazionale, sia in quello comunitario (con la nota sentenza *Polysar* e in diverse pronunce successive) è pacifico che l'acquisto, la vendita e la detenzione di partecipazioni non sono suscettibili in quanto tali di configurare un'attività economica, mentre sarà a tal fine altresì necessario che la holding accompagni la partecipazione in altre società con una «*interferenza diretta o indiretta nella gestione delle imprese in cui si è realizzato l'acquisto di partecipazioni*», escludendo tuttavia dalla nozione di influenza diretta (come osservato dalla stessa Corte di Giustizia) i «*diritti che chi detiene le partecipazioni possiede nella sua qualità di azionista o socio*», ovverosia non si avrebbe influenza diretta o indiretta per il fatto che un socio di una società eserciti i diritti a questi spettanti.

In altri termini, *nulla quaestio* se le fondazioni bancarie avessero operato alla stregua di holding finanziarie, poiché in tal caso non sarebbe certamente stato possibile sostenere l'assenza di un'attività d'impresa. Tuttavia, tali conclusioni non possono essere valide anche nel caso in cui la gestione si concretizzi in un'amministrazione statica della partecipazione, volta a conservarne il valore, ad

⁽³⁶⁹⁾ Sul punto in particolare la sentenza n. 1579 del 2009.

incassare i dividendi e ad utilizzare questi ultimi per scopi di interesse pubblico e di utilità sociale, poiché in tal caso è di tutta evidenza che non si avrà l'esercizio di alcuna attività imprenditoriale ⁽³⁷⁰⁾.

5.3. *La valutazione della commercialità del trust*

L'istituto del trust, presente nell'ordinamento italiano sin dai primi anni Novanta per effetto della ratifica e dell'entrata in vigore della Convenzione dell'Aja ⁽³⁷¹⁾, ha com'è noto avuto una compiuta disciplina ai fini tributari solo a partire dal 2007 ⁽³⁷²⁾.

Sembra innanzitutto possibile effettuare una considerazione di ordine generale: le problematiche di coordinamento che tuttora permangono nella disciplina fiscale del trust confermano quanto rilevato da autorevole dottrina, ovvero sia che risulta molto difficile applicare ai trust le regole che, nel sistema delle imposte sui redditi, sono volte ad attribuire ai soggetti passivi determinate qualificazioni decisive nel fissare le modalità di applicazione dell'imposta (quale appunto quella di ente commerciale o non commerciale) ⁽³⁷³⁾. Ciò principalmente in ragione – quantomeno in prima approssimazione – dell'ampia varietà e flessibilità che caratterizzano l'istituto del trust, il quale spesso non consente di effettuare esaurienti sistematizzazioni o di enucleare una casistica completa.

⁽³⁷⁰⁾ Effacemente rileva S. COVINO (in S. COVINO, R. LUPI, *Istanza di rimborso, materia del contendere e decisioni «a sorpresa»*, cit., 164) che «in linea generale, essere soci di controllo di un'entità societaria sembrerebbe essere cosa ben diversa dallo svolgimento di attività di impresa; e ciò anche quando il socio eserciti effettivamente ed attivamente il controllo in esame, nominando ad esempio gli amministratori della società. Del resto se così non fosse tutti i soci persone fisiche di società di capitali sarebbero anche imprenditori individuali, con gli obblighi contabili e fiscali che deriverebbero in via personale per tutto il "salotto buono" dell'imprenditoria familiare in esame. [...] In sostanza, nel ragionamento sotteso alla sentenza in esame, quel che è naturale per un imprenditore individuale (cessazione dalla qualifica di imprenditore e sopravvivenza della sola sfera affettiva ed extra-lavorativa del soggetto) è strutturalmente impossibile per una persona giuridica. Pertanto, se un ente non societario conferisce l'azienda in una società ed ha come oggetto principale la gestione della stessa, resta un ente commerciale cui non spetta alcuna agevolazione IRPEG, in quanto la gestione della partecipazione "prevale" rispetto ai fini culturali, assistenziali ecc., pur indicati nello statuto».

⁽³⁷¹⁾ Più precisamente, la Convenzione sulla legge applicabile e il riconoscimento dei trust, sottoscritta a L'Aja il 1° luglio 1985, è stata ratificata in forza della l. 16 ottobre 1989, n. 364, ed è in vigore nell'ordinamento italiano dal 1° gennaio 1992.

⁽³⁷²⁾ In particolar modo, l'istituto del trust ha avuto una compiuta regolamentazione ai fini tributari principalmente con le disposizioni recate dalla l. 27 dicembre 2006, n.296 (art. 1, cc. 74-76) nonché con la Circolare n. 48/E del 6 agosto 2007.

⁽³⁷³⁾ G. FRANSONI, *La residenza del trust*, in *Corr. Trib.* n. 32 del 2008, 2582.

In tale prospettiva, la valutazione in merito alla commercialità o meno di un trust è in grado di comportare rilevanti conseguenze sia all'atto della sua costituzione, sia nel corso della sua "vita", in misura financo superiore a quanto già esaminato per gli altri enti non societari, dato che tali conseguenze non sono solo di ordine fiscale, ma altresì riguardano direttamente l'operato del trustee ed i suoi profili di responsabilità.

Più in dettaglio, se si ha a riferimento il tema della commercialità, sono riscontrabili ulteriori problemi, ed in specie quale rilevanza attribuire all'atto istitutivo del trust (e ai documenti ad esso collegati), nonché su quali basi (stante la particolare natura del trust, per la quale non sono facilmente replicabili i concetti generalmente utilizzati con riferimento alle società e agli enti non societari) accertare l'attività effettivamente svolta (ed in tale ambito, un ulteriore problema può emergere anche nell'accertare quale sia l'organizzazione "riferibile" al trust) ⁽³⁷⁴⁾.

Innanzitutto, la valutazione in merito alla commercialità di un trust ha un *iter* sostanzialmente analogo a quella degli altri enti non societari. Infatti, l'articolo 73 del Tuir menziona espressamente i trust quali soggetti passivi Ires; più in dettaglio, tale articolo prevede che *«sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: [...]*

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato».

Occorre tuttavia notare che i trust non sono espressamente ricompresi nella categoria degli enti non societari: dal punto di vista letterale, infatti, l'utilizzo della congiunzione "nonché" potrebbe indurre a ritenere, come più volte rilevato

⁽³⁷⁴⁾ P. COPPOLA, *La disciplina fiscale del Trust in materia di imposte dirette: le difficoltà di conciliare le attuali soluzioni normative alle molteplici applicazioni dell'istituto*, in *Rass. Trib.*, 2009, 657.

in dottrina, che il trust come soggetto Ires si affianchi, o si contrapponga, agli enti non societari, senza esserne assorbito nella categoria ⁽³⁷⁵⁾. Pertanto, si potrebbe in via di principio non ritenere applicabile ai trust il disposto dei commi 4 e 5 dell'articolo 73 del Tuir, i quali, come già esaminato, stabiliscono dei criteri per determinare l'oggetto esclusivo o principale, poiché tali commi fanno espressamente riferimento agli "enti residenti" – e, come appena descritto, il trust non sarebbe un "ente", o quantomeno dal punto di vista letterale potrebbe essere un "ente" solo se "non residente" ⁽³⁷⁶⁾.

Tuttavia, autorevole dottrina rileva correttamente che, nonostante il dato letterale, la collocazione dei trust al di fuori della categoria degli enti non societari (*rectius*, degli enti non societari residenti) non deve indurre a negare l'applicazione ai trust delle regole previste per gli enti non societari, e pertanto in termini sistematici le regole previste ai fini Ires per gli enti non societari devono ritenersi valide anche per i trust ⁽³⁷⁷⁾.

Pertanto, nonostante il dato letterale, anche ai fini dell'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale del trust sembra doversi necessariamente fare riferimento ai commi 4 e 5 dell'articolo 73, già esaminati nei precedenti paragrafi.

⁽³⁷⁵⁾ In tal senso numerosi Autori quali, tra gli altri, M. LUPOI (*Imposte dirette e trust*, in *Corr. Trib.*, 253), G. FRANSONI, *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, 227, G. CORASANITI, *La soggettività passiva del trust ai fini delle imposte diverse da quelle sui redditi*, cit., 72-74.

⁽³⁷⁶⁾ Peraltro, sul punto rileva P. COPPOLA (*La disciplina fiscale del Trust in materia di imposte dirette*, cit., 657) che utilizzare l'espressione "nonché i trust" con riferimento ai trust residenti e l'espressione "compresi i trust" per quelli non residenti conduce a conclusioni del tutto incoerenti: «se tra i soggetti Ires vanno, infatti, considerati le società ed enti di ogni tipo non residenti [...] dovrebbe assumersi che i *trust* vadano considerati in ogni caso *enti*, anche ai fini della loro qualificazione tra quelli commerciali o non commerciali residenti [...]. Visto che così non è per espressa volontà legislativa, potrebbe sostenersi che allora è la *residenza o meno* del *trust* in Italia a qualificare in modo diverso la soggettività del *trust*, contravvenendosi, però, così, apertamente, con i principi generali interni, oltre che con quelli di fonte internazionale».

⁽³⁷⁷⁾ G. ZIZZO, *Gli enti non commerciali e le società ed enti non residenti*, in G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Speciale*, cit., 567, riportato anche in nota in G. CORASANITI, *La soggettività passiva del trust ai fini delle imposte diverse da quelle sui redditi*, cit., 74, nonché T. TASSANI (Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 22-2007/T "Osservazioni sulla disciplina fiscale del trust nell'imposizione diretta alla luce della finanziaria 2007"), il quale rileva che «i trust letteralmente sono considerati, dal comma primo (lettere b, c e d), soggetti passivi insieme agli altri enti norme usano le disposizioni "nonché i trust", "compresi i trust" e non sono invece chiaramente definiti quali enti, commerciali o non commerciali, residenti o non residenti. Tale ostacolo è però superabile considerando che, in termini sistematici, l'inserimento dei trust nel primo comma dell'art. 73 vale la equiparazione degli stessi, ai fini dell'applicazione delle diverse discipline per la determinazione della base imponibile, agli enti commerciali residenti (artt. 81 ss.), agli enti non commerciali residenti (artt. 143 ss.), agli enti commerciali non residenti (artt. 151, 152), agli enti non commerciali non residenti (art. 153 ss.)».

Alla luce di quanto appena descritto, quindi, l'individuazione dell'oggetto di un ente residente (commerciale o non commerciale) deve innanzitutto effettuarsi sulla base di un dato formale, ovverosia in base all'atto costitutivo o statuto, e a tale dato, per le ragioni appena esposte, occorre fare riferimento anche per i trust⁽³⁷⁸⁾ ⁽³⁷⁹⁾.

Ebbene, come accennato nell'introduzione l'applicazione di tale criterio all'istituto del trust pone in via generale due ordini di problemi: (i) se l'atto istitutivo del trust od eventuali documenti collegati possano qualificarsi come "atto costitutivo o statuto"; (ii) in caso di risposta affermativa al precedente punto, quali formulazioni debba contenere l'atto istitutivo del trust od i documenti collegati per far sì che l'oggetto si consideri "individuato".

Relativamente al punto sub (i), la risposta sembra sicuramente dover essere positiva se riferita all'atto istitutivo di trust. Sembra infatti ragionevole ritenere che la formulazione "atto istitutivo", con la quale usualmente si indica (e con cui, in particolare, la Convenzione dell'Aja indica) il negozio istitutivo di un trust, debba ricomprendersi nella più ampia formulazione "atto costitutivo o statuto" prevista dalle disposizioni in esame.

A favore di ciò milita soprattutto una considerazione di ordine sistematico, ovverosia il fatto che nelle disposizioni Ires in materia di trust si menzioni indifferentemente la "istituzione" di trust e la "costituzione" di trust: a dimostrazione di ciò si osservi lo stesso articolo 73, che al comma 3 prevede che «*si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato ... quando, successivamente alla loro costituzione ...*»). Se il legislatore utilizza quindi quali sinonimi la "istituzione" di trust e la "costituzione" di trust, sembra difficile giustificare una discriminazione in sede interpretativa tra "atto istitutivo" e "atto costitutivo". In altri termini, se sul piano letterale non si evince

⁽³⁷⁸⁾ Ciò chiaramente nell'assunto (del tutto condivisibile) che le regole previste ai fini Ires per gli enti non societari devono ritenersi valide anche per i trust nonostante la lettera della norma non includa i trust tra gli enti non societari residenti (cfr. *retro*).

⁽³⁷⁹⁾ A conferma di ciò, si consideri che le istruzioni alla compilazione del modello Unico Enti non commerciali ed equiparati (ENC) 2011, modello da utilizzarsi per i trust non commerciali, non fa differenze tra enti non commerciali residenti e trust, prevedendo solamente che «per gli enti residenti, l'oggetto esclusivo o principale dell'attività è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico od scrittura privata autenticata o registrata [...] pertanto, ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale, occorre anzitutto avere riguardo alle previsioni contenute nello statuto, nell'atto costitutivo o nella legge».

un intento del legislatore di discriminare le due fattispecie, la nozione di “atto costitutivo” contenuta nella disposizione in esame sembra dover essere intesa in senso ampio, di modo da comprendere anche l’atto istitutivo di trust⁽³⁸⁰⁾ ⁽³⁸¹⁾.

Se, quindi, l’atto istitutivo è redatto – come solitamente avviene in Italia, dato il disposto della Convenzione dell’Aja per cui i trust devono essere provati per iscritto⁽³⁸²⁾ – per atto pubblico o scrittura privata autenticata, si ritiene che l’accertamento dell’oggetto (commerciale o non commerciale) del trust debba riguardare in primo luogo l’atto istitutivo del trust, e solo in mancanza di indicazioni desumibili dall’atto si debba considerare l’attività effettivamente esercitata. Peraltro, occorre rilevare che all’atto istitutivo sono a tal fine pienamente parificati gli atti che modificano od integrano l’atto istitutivo del trust non solo *lato sensu*, ma in senso proprio, poiché redatti nelle stesse forme di tale atto: se intervengono infatti documenti di modifica dell’originario atto istitutivo, e se questi hanno la forma di atto pubblico o di scrittura autenticata o registrata, è chiaro come essi divengano non solo equiparati all’atto istitutivo, ma parte dello stesso.

Al fine di accertare l’oggetto del trust sulla base dell’atto istitutivo, occorre considerare che nella prassi sovente vengono espressi gli scopi e/o le finalità del trust nelle premesse dell’atto o in una disposizione *ad hoc*. In particolare, si consideri che secondo la miglior prassi le premesse dell’atto dovrebbero indicare

⁽³⁸⁰⁾ Anche perché la *ratio* della norma non è certo quella di discriminare tra i diversi documenti (chiaramente previa l’osservanza delle forme di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata) con i quali un ente (*lato sensu*) viene ad esistenza o regola la sua “vita”, bensì solamente di ancorare a criteri oggettivi l’accertamento del suo oggetto, per cui non sembrerebbe ragionevole discriminare tra le diverse tipologie di documenti. Ciò a maggior ragione se si considera il secondo periodo del comma 4, laddove si definisce quale oggetto principale «*l’attività essenziale per determinare gli scopi primari indicati dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo statuto*», e sembra fuor di dubbio che l’accertamento dell’attività essenziale e degli scopi primari possa essere effettuata anche avendo a riferimento l’atto istitutivo di trust.

⁽³⁸¹⁾ Occorre inoltre osservare che autorevole dottrina (G. FRANSONI, *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, cit., 245) assimila l’atto istitutivo quale equiparabile non all’atto costitutivo, bensì allo statuto, assimilazione che sembra peraltro più che appropriata laddove l’atto istitutivo di un trust è solitamente non solo il documento con cui il trust viene ad esistenza, ma anche il documento che ne regola il funzionamento, per cui si ritiene che l’atto istitutivo può essere assimilato sia all’atto costitutivo sia allo statuto a seconda dell’aspetto che si intende privilegiare.

⁽³⁸²⁾ Si veda sul punto M. LUPOI, *Trusts*, Milano, 2001, 579-580

generalmente sia la finalità del trust, sia il trasferimento contestuale di beni al trustee (o l'indicazione, generica o specifica, di successivi trasferimenti) ⁽³⁸³⁾.

Avendo a riguardo le disposizioni dell'atto istitutivo che esplicitano lo scopo o la finalità si dovrebbe pertanto generalmente riuscire a determinare se il trust ha per oggetto un'attività commerciale o meno ⁽³⁸⁴⁾ ⁽³⁸⁵⁾. Di ciò si ha un esempio nella Risoluzione 5 novembre 2008, n. 425/E, concernente la qualificazione ed il regime fiscale di un trust e della distribuzione dei redditi maturati ai beneficiari; nella Risoluzione citata l'Agenzia considera anche se il trust debba ritenersi o meno commerciale, esaminando proprio le premesse dell'atto istitutivo: l'Agenzia osserva che «*nel caso in esame, l'atto istitutivo del Trust ALFA, nelle premesse, stabilisce che "le parti hanno ritenuto di iniziare ad operare congiuntamente e temporaneamente nel settore radiotelevisivo ed in*

⁽³⁸³⁾ Cfr. M. LUPOI, *L'atto istitutivo di trust*, Milano, 2005, 37-42; V. STUPPIA, *La natura di ente commerciale*, in AA.VV., *Trust e Attività Fiduciarie, Quaderni, I Professionisti e il Trust*, 2008, 82, che rileva anche «poiché l'atto istitutivo di trust, per sua natura, contiene una variabilità di disposizioni che difficilmente trovano riscontro in altra figura di estrazione civilista, l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale a volte non è sempre così immediato e richiede che si abbiano innanzitutto ben presenti le finalità che il disponente si è proposto istituendo quel trust e queste, generalmente, per prassi interna, emergono con chiarezza nelle premesse».

⁽³⁸⁴⁾ Generalmente si utilizza il termine "scopo del trust" per i trust di scopo, mentre per i trust per beneficiari si utilizza il termine "finalità del trust" o interesse generale del trust". Cfr. M. LUPOI, *Atti istitutivi di trust e contratti di affidamento fiduciario*, Milano, 2010, pp. 27, 111-112.

⁽³⁸⁵⁾ Occorre osservare che autorevole dottrina (G. FRANSONI, *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, cit., 245-246) afferma che nella maggioranza dei casi i trust non sono caratterizzati da uno scopo giuridicamente rilevante, essendo le ragioni che hanno condotto il disponente ad istituire il trust qualificabili come "motivi" ma non come programma di attività rivolte ad incidere sul contesto socio-economico di riferimento. Pertanto, secondo tale impostazione i trust sarebbero strutturalmente privi di scopo (tranne chiaramente i trust di scopo) «con la conseguenza che, mancando il termine di raffronto al fine di determinare quale attività, fra le molteplici eventualmente esercitate, costituisca l'oggetto principale, tutti i trust devono essere considerati *naturaliter* "non commerciali".» Tale interpretazione è certamente corretta sul piano letterale, tuttavia a nostro avviso occorre intendere la locuzione "scopi primari" non solo quale scopo giuridicamente rilevante, bensì in senso più ampio, di modo da includere quantomeno anche la finalità del trust, che sovente è chiaramente ed univocamente identificabile da una disposizione ad hoc o da un più ampio esame dell'atto. Considerare infatti il solo dato letterale comporterebbe, come rileva lo stesso Autore, giungere ad un'interpretazione poco soddisfacente sul piano sistematico, dato che differirebbe notevolmente dal "normale" procedimento per determinare se un ente sia commerciale o meno, e – quantomeno se si aderisce alla conclusione espressa *retro* secondo cui la mancata inclusione dei trust nella categoria degli enti non deve essere sopravvalutata e si risolve comunque nell'applicare ai trust le stesse regole previste per gli enti commerciali o non commerciali - tale difformità tra "trust" e "enti" nei criteri di valutazione della commercialità da un lato non sembrerebbe avere una valenza apprezzabile, e dall'altro presterebbe il fianco a possibili abusi od elusioni. Del resto anche l'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione n.425/E del 2008, determina lo scopo sulla base dell'analisi delle premesse contenute nell'atto istitutivo del trust anche se quest'ultimo (qualificato dall'agenzia come trust commerciale, si veda meglio *infra*) è un trust con beneficiari e non un trust di scopo, adottando quindi implicitamente una nozione ampia del termine "scopo".

altre aree delle telecomunicazioni" e che "il trustee dovrà aver cura di studiare ed individuare le possibilità offerte dal mercato per entrare nel settore delle telecomunicazioni anche mediante l'acquisizioni di operatori professionali". Il Trust è stato, pertanto, costituito con lo specifico scopo di intraprendere una complessa attività che presuppone - si ritiene - una organizzazione in forma di impresa. Ciò posto, si è del parere che il Trust descritto in istanza sia da qualificare come trust commerciale [...]».

Se nel caso della Risoluzione sopra riportata l'Agenzia ha potuto desumere la commercialità del trust solo sulla base delle premesse, tuttavia, ai fini di determinare univocamente l'oggetto esclusivo o principale del trust spesso non si potrà evitare un esame dell'intero atto istitutivo. Con ogni probabilità, in un buon numero di casi saranno sufficienti le disposizioni che esplicitano lo scopo o la finalità del trust per determinare se esso è commerciale o meno, soprattutto se queste sono chiaramente enunciate in un'unica disposizione dell'atto istitutivo.

Tuttavia, occorre considerare che in certi casi non si potrà prescindere da altre disposizioni, come ad esempio dalla tipologia dei beni trasferiti al trust ⁽³⁸⁶⁾. Si consideri ad esempio il caso di un soggetto che istituisca un trust individuandone come unica finalità il mantenimento della sua famiglia, e contestualmente apporti al trust un'azienda da gestirsi da parte del trustee: se si considera solo la finalità del trust si potrebbe essere indotti a ritenere che lo stesso non sia un trust commerciale, ma avendo a riguardo la composizione del fondo in trust (l'azienda) ed eventualmente i doveri del trustee (la gestione della stessa) esso appare inequivocabilmente come trust commerciale. Da ciò si può quindi desumere che le disposizioni dell'atto istitutivo concernenti lo scopo o la finalità possono essere sufficienti anche *stand alone*, ma solo nella misura in cui esse esplicitino chiaramente quale attività deve essere esercitata dal trustee, dovendosi al contrario ritenere negli altri casi che l'oggetto del trust non possa che evincersi sulla base dell'esame dell'intero atto istitutivo, ed in specie, come rilevato in

⁽³⁸⁶⁾ Osserva T. TASSANI (*Osservazioni sulla disciplina fiscale del trust nell'imposizione diretta alla luce della finanziaria 2007*, cit., 435) che «così, in ipotesi, un trust liberale che preveda l'esercizio dell'attività di impresa da parte del trustee per il conseguimento degli scopi altruistici indicati nell'atto istitutivo, dovrà qualificarsi in termini di ente commerciale. Mentre, al contrario, un trust istituito per finalità egoistiche (per esempio, la gestione di un patto di sindacato), ma senza la previsione dell'esercizio di atti di impresa dovrà essere definito quale ente non commerciale».

dottrina, anche dalle disposizioni relative al fondo in trust, ai beneficiari, al trustee ed anche alla legge regolatrice del trust ⁽³⁸⁷⁾. In sostanza, quindi, non sarà sufficiente che dall'atto istitutivo si evinca lo scopo o la finalità del trust, bensì dovrà anche riscontrarsi quale sia l'attività funzionale al perseguimento di questo scopo o finalità ⁽³⁸⁸⁾.

A quanto appena esposto va peraltro aggiunto che non di rado per determinare univocamente l'oggetto esclusivo o principale di un trust si potrà (o dovrà) fare riferimento anche ad eventuali documenti collegati all'atto istitutivo, e soprattutto alle c.d. lettere di desiderio (*letter of wishes*). Il disponente potrebbe infatti – caso non raro nella prassi - aver istituito il trust mediante un atto istitutivo piuttosto scarno e generico, demandando una più precisa individuazione degli scopi, delle finalità, delle modalità di gestione del fondo in trust etc. alle lettere di desiderio; ciò potrebbe peraltro verificarsi non solo nelle lettere di desiderio (e più in generale nelle comunicazioni tra disponente e trustee) ma anche nelle comunicazioni tra trustee e beneficiari, o tra trustee e guardiani, se l'atto istitutivo prevede ad esempio una facoltà di indirizzo sull'attività del trustee da parte di tali soggetti.

Al riguardo, occorre osservare che il tema della rilevanza ai fini tributari di documenti collegati all'atto istitutivo quali le *letter of wishes* non è nuovo in dottrina: in specie, tale aspetto è stato oggetto di analisi per quanto concerne l'individuazione dei beneficiari di un trust (*rectius*, se un trust possa essere definito “trasparente” anche se l'individuazione dei beneficiari è effettuata nelle *letter of wishes*). Più in dettaglio, secondo autorevole dottrina per determinare se un trust è privo o meno di beneficiari individuati non si può fare riferimento, in sintesi, solo all'atto istitutivo – il quale comunque rappresenta chiaramente il primo documento da esaminare – ma occorre anche riferirsi alle *letter of wishes*, secondo un approccio che privilegia l'analisi della situazione di fatto da quella meramente formale dell'atto istitutivo ⁽³⁸⁹⁾.

⁽³⁸⁷⁾ V. STUPPIA, *La natura di ente commerciale*, cit., 82.

⁽³⁸⁸⁾ T. TASSANI, *Osservazioni sulla disciplina fiscale del trust nell'imposizione diretta alla luce della finanziaria 2007*, cit., 435.

⁽³⁸⁹⁾ G. MARINO, *Il regime tributario dei trust senza beneficiari individuati*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2008, 39-46.

Tuttavia, occorre tener presente che l'utilizzo di documenti ulteriori rispetto all'atto istitutivo di trust nell'individuazione dei beneficiari trova comunque un fondamento nello stesso Tuir, laddove l'articolo 73, comma 2, ultimo periodo prevede che «*nei casi in cui i beneficiari sono individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata*» non solo «*nell'atto di costituzione del trust*» ma anche «*in altri documenti successivi, ovvero, in mancanza, in parti uguali*». Proprio il riferimento ai “*documenti successivi*” rende possibile l'utilizzo di *letter of wishes* e altri documenti – nella misura in cui vengano usate nella prassi per integrare *lato sensu* l'atto istitutivo ⁽³⁹⁰⁾ - nella qualificazione della posizione giuridica dei beneficiari. Al contrario, ai fini della determinazione dell'oggetto dell'ente non vi è alcun richiamo analogo: il comma 4 dell'art. 73 Tuir non fa riferimento che ad atto costitutivo e statuto, e per di più se e solo se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura autenticata o registrata.

Il fatto che, come appena esposto, ai fini della determinazione dell'oggetto dell'ente non vi sia alcun richiamo a documenti ulteriori rispetto ad atto istitutivo e statuto significa quindi che le *letter of wishes* non abbiano alcuna valenza a tal fine? A ben vedere no, ed anzi, esse hanno comunque una rilevanza notevole.

Infatti, negare rilevanza alle *letter of wishes* o ad altri documenti solo perché il citato comma 4 dell'articolo 73 non contiene alcun riferimento che renda possibile ciò (contrariamente, come si è detto, al comma 2 del medesimo articolo) non sarebbe corretto: occorre altresì considerare che il secondo periodo del citato comma 4 prevede che «*per oggetto principale si intende l'attività essenziale per*

⁽³⁹⁰⁾ Rileva infatti G. MARINO (*Il regime tributario dei trust senza beneficiari individuati*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, cit., 41-42) che «le *letter of wishes* non sono di regola vincolanti per il trustee, specie nei *discretionary trust* in cui il trustee è dotato di ampi poteri gestori. Ed anzi, l'eventuale efficacia vincolante delle *letter of wishes* può manifestarsi in concreto nei casi in cui il trustee non sia dotato di ampi poteri o abbia poteri gestori solo apparenti [...] Sennonché, nella prassi negoziale le *letter of wishes* sono sovente strumenti per integrare l'atto istitutivo, redatto con formule di stile, indicando di volta in volta la volontà del disponente, che non è stata manifestata nell'atto istitutivo. In questa prospettiva, quindi, le *letter of wishes*, benché non giuridicamente obbligatorie, vincolano il trustee “di fatto”, poiché questi accetta le indicazioni in esse contenute, come se fossero clausole dell'atto istitutivo». In merito bene osserva M. LUPOI (*Atti istitutivi di trust ...*, op. cit., 2010, 17): «[...] io sono contrario a ricorrere alle lettere di desiderio allo scopo di integrare l'atto istitutivo per l'ovvia ragione che esse non “integrano” nulla e si pongono su un piano diverso da quello dispositivo. I modelli di trust impiegati solitamente nell'ambito del modello internazionale sono lacunosissimi sui punti di dettaglio, in quanto la banca o il professionista non se la sentono di intervenire sul modello dell'atto e quindi trasferiscono importanti espressioni della volontà del disponente in un altro documento: le lettere di desiderio».

realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto istitutivo o dallo statuto», e sul punto l'Agenzia delle Entrate specifica che «ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale, occorre anzitutto avere riguardo alle previsioni contenute nello statuto, nell'atto costitutivo o nella legge. Nell'ipotesi in cui i menzionati atti prevedano lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipicizza l'ente medesimo» ⁽³⁹¹⁾.

Pertanto, sulla base di quanto appena descritto, nel caso in cui dall'atto istitutivo non fosse immediatamente desumibile l'oggetto del trust, o nel caso in cui l'atto in parola preveda lo svolgimento di più attività, sembrerebbe corretto prendere a riferimento quanto indicato nelle *letter of wishes* (qualora esse chiaramente si esprimano sul punto) ai fini dell'interpretazione delle disposizioni dell'atto, ovvero sia per determinare quale tra le varie attività sia quella "essenziale" per il raggiungimento degli scopi del trust; in questo modo le *letter of wishes* avranno sicuramente rilevanza nell'interpretazione delle disposizioni statutarie, quale uno degli strumenti a disposizione dell'interprete.

A tal fine, si noti peraltro che il contenuto delle *letter of wishes* è certo rilevante, ma non può esserlo *stand alone*: devono infatti essere considerati anche altri elementi che possono condurre a determinare l'attività essenziale.

Tra questi elementi occorre senz'altro esaminare innanzitutto in che misura le *letter of wishes* sono tenute in considerazione dal trustee, poiché *nulla quaestio* se le lettere di desiderio individuano espressamente un oggetto non commerciale ed il trustee vi si attiene *in toto*. Tuttavia, com'è noto, le lettere di desiderio non sono (di regola) vincolanti per il trustee: certamente la rilevanza delle *letter of wishes* sarà ben diversa nel caso di un trustee che nell'amministrazione del trust si è sempre ottenuto alle indicazioni ricevute dal disponente rispetto al caso di un trustee che abbia ritenuto più in linea con l'interesse del trust l'agire in maniera difforme alle indicazioni ricevute, ma comunque in entrambi i casi ciò è determinato non dalla (mancata) cogenza delle *letter of wishes*, ma una deliberata

⁽³⁹¹⁾ Circolare 12 maggio 1998, n. 124/E, par. 1.1. Sul tema si veda M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., 1301-1302.

scelta del trustee di seguire o meno tali indicazioni, e quindi in ultima analisi da un'attività posta in essere dal trustee. Di conseguenza, in presenza di *letter of wishes* (siano esse seguite alla lettera dal trustee o tenute in minor conto) non sembra comunque potersi evitare l'esame dell'attività concretamente esercitata dal trustee - rientrando in quest'ultima categoria, come sopra accennato, anche la scelta di dar corso più o meno pedissequamente alle indicazioni ricevute - nell'esercizio della sua discrezionalità⁽³⁹²⁾.

E' quindi possibile osservare facilmente come di fatto, in questa prospettiva, il confine tra attività prevista dall'atto istitutivo e attività effettivamente esercitata divenga molto sfumato. Si può infatti affermare che qualora l'atto istitutivo preveda lo svolgimento di diverse attività, o attribuisca al trustee una discrezionalità talmente ampia da rendere impossibile determinare univocamente la commercialità o meno del trust sulla base dell'atto istitutivo, di fatto tale determinazione si risolve nell'osservare quale sia l'attività che il trustee deve effettivamente porre in essere, e a tal fine ci si potrà certo avvalere sia dell'accertamento della situazione di fatto sia delle *letter of wishes* o di altri documenti (anche se occorrerà necessariamente osservare in che considerazione le lettere e gli altri documenti sono tenuti dal trustee).

In conclusione, quindi, nell'ipotesi in cui l'atto istitutivo non determini univocamente l'oggetto esclusivo o principale l'accertamento dell'"attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari" coincide in sostanza con l'accertare l'attività effettivamente svolta, e quindi, anche se il comma 4 dell'articolo 73 sembra fare riferimento solo ad un dato formale, in realtà in questa circostanza tale comma può considerare anche un dato sostanziale, al pari del comma successivo.

⁽³⁹²⁾ T. TASSANI (*Osservazioni sulla disciplina fiscale del trust nell'imposizione diretta alla luce della finanziaria 2007*, cit., 435) rileva che «in questa prospettiva, l'eventuale natura discrezionale del trust appare in grado di spostare sull'attività di fatto svolta dal trustee il giudizio in base al quale definire la commercialità o meno del trust. Si immagini un atto istitutivo di trust che individui i beni ed i beneficiari ma lasci al trustee la possibilità di scegliere le forme attraverso cui produrre reddito con i beni segregati. In questo caso, solo l'attività effettivamente esercitata dal trustee potrà definire la commercialità del trust medesimo».

5.4. Segue. La rilevanza dell'attività effettivamente esercitata dal trust e l'accertamento della stessa. Il sistema di reporting del trustee quale elemento significativo per valutare la commercialità

Nel determinare se un trust residente debba considerarsi commerciale o meno, come descritto nel precedente paragrafo, l'atto istitutivo – e quindi un dato formale – ricopre un ruolo importante, dato che, ai sensi dell'art. 73 Tuir, comma 5, per gli enti residenti l'attività effettivamente esercitata rileva solo in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto, o se questi non sono esistenti per atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata – fatte chiaramente salve le considerazioni a tal fine espresse nei precedenti paragrafi.

Tuttavia, il riferimento all'atto istitutivo non sempre è sufficiente, poiché anche per i trust residenti l'individuazione dell'attività effettivamente svolta dal trustee può essere determinante nei casi in cui l'atto istitutivo preveda più attività potenzialmente esercitabili o attribuisca al trustee una discrezionalità tale nell'esercizio delle sue funzioni da rendere impossibile un accertamento univoco dell'attività effettivamente svolta solo su base documentale ⁽³⁹³⁾. Ciò, unitamente al disposto di cui all'articolo 149, primo comma, del Tuir in merito alla perdita della qualifica di ente non commerciale, nonché alla già esaminata prevalenza dell'attività effettivamente esercitata sulla autoqualificazione di un ente, rende chiaro come anche per i trust residenti l'analisi dell'attività effettivamente svolta debba necessariamente essere effettuata (e periodicamente ripetuta anche in ragione del fatto che una sua variazione quali-quantitativa sarebbe suscettibile di variare la qualificazione stessa del trust).

L'accertamento dell'attività effettiva del trust è inoltre cruciale, al pari degli altri enti non residenti, per i trust non residenti, poiché il comma 5 dell'art. 73 prevede che per gli enti non residenti l'oggetto esclusivo o principale sia in ogni caso determinato sulla base dell'attività effettivamente svolta dall'ente, a prescindere quindi dall'esistenza di un atto costitutivo o di uno statuto e dalla

⁽³⁹³⁾ Il problema può a maggior ragione porsi per i trust considerati comunque residenti in Italia ai fini tributari ma istituiti all'estero, nel caso in cui l'atto istitutivo non abbia le forme richieste dall'articolo 73, comma 4 Tuir. In merito alla residenza dei trust, si veda il comma 3 del citato articolo 73 del Tuir.

forma di tali documenti. Per i trust non residenti sembra opportuno osservare che ai fini della qualificazione occorre fare riferimento alla sola natura dell'attività svolta in Italia, a prescindere quindi da eventuali qualificazioni di tale ente (come commerciale o meno) nell'ordinamento estero; sarà quindi possibile che un ente estero ritenuto non commerciale nell'ordinamento di appartenenza sia invece qualificato come commerciale in Italia perché qui vi svolge solo un'attività commerciale. Si pensi ad esempio al caso di un trust estero di rilevanti dimensioni che svolga in Italia solo un'attività commerciale, marginale rispetto al rilevante complesso di attività svolte dal trust: in tale caso, anche se il trust è pacificamente non commerciale se esaminato nel suo complesso, esso diviene un ente commerciale non residente ai fini dell'ordinamento italiano ⁽³⁹⁴⁾.

In merito a quali elementi prendere a base per la valutazione della commercialità, sembra potersi affermare che nel caso del trust saranno particolarmente rilevanti i bilanci o i rendiconti redatti dal trustee, stante anche il fatto che, com'è noto, parte fondamentale dell'attività del trustee consiste nel rendere conto del suo operato ⁽³⁹⁵⁾. Infatti, secondo la miglior dottrina si avrebbe, in estrema sintesi, un bilancio del trust solo nel caso in cui il trust integri la definizione di "istituto" secondo la dottrina economico aziendale, mentre qualora il trust non soddisfi tale condizione sarebbe possibile solamente un *rendiconto* del trust, ma non un *bilancio* dello stesso: nel primo caso, infatti, non essendo qualificabile come "istituto", in senso economico aziendale il trust non potrà essere nemmeno un'azienda (la quale appunto è, secondo la nota definizione dell'economia aziendale, l'ordine economico di un istituto), ed appare quindi chiaro come tale elemento sia indubbiamente meritevole di considerazione nell'accertare se un trust sia o meno commerciale ⁽³⁹⁶⁾. Peraltro, ciò non significa che, qualora sia redatto un bilancio del trust (e quindi il trust sia ritenuto integrare la definizione di "istituto"), tale trust sia in ogni caso commerciale. Infatti, occorre necessariamente considerare i criteri di redazione del bilancio del trust: infatti, profondamente diversi saranno i bilanci dei trust qualificabili come "aziende di

⁽³⁹⁴⁾ Cfr. M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., 1303.

⁽³⁹⁵⁾ Cfr., *ex multis*, M. LUPOI, *Atti istitutivi di trust*, cit., 305, e M. LUPOI, *Istituzioni del diritto dei trust e degli affidamenti fiduciari*, Padova, 2008, 152.

⁽³⁹⁶⁾ Sul bilancio del trust si veda G. ALBERTINAZZI, *Il bilancio dei trusts in Italia*, Milano, 2009.

produzione” rispetto a quelli dei trust qualificabili come “aziende patrimoniali e di erogazione”, dato che nel primo caso il sistema dei valori sarà principalmente idoneo alla misurazione del reddito ed alla valutazione del capitale di funzionamento, mentre nel secondo caso il sistema dei valori per lo più sarà rivolto a misurare la gestione patrimoniale e l’attività di erogazione e di consumo, e solo secondariamente la produzione di redditi e capitali ⁽³⁹⁷⁾.

Da quanto esposto appare quindi chiaro come dal bilancio o rendiconto del trust possano evincersi una serie di elementi i quali, *stand alone* o (più probabilmente) in connessione con altri, consentano di qualificare più agevolmente un trust come commerciale o meno, in quanto facilitano l’accertamento dell’attività effettivamente esercitata; ed anzi, la determinazione dell’attività effettivamente esercitata non sembra poter prescindere da un attento esame delle modalità di *reporting* del trust, ed in particolar modo – oltre, chiaramente, alle operazioni ivi rappresentate – anche dei criteri di valutazione e degli schemi di bilancio adottati dal trustee, nonché dei destinatari di tale bilancio.

5.5. Il caso dell’attività di mediazione svolta dai consigli degli Ordini degli Avvocati alla luce di una recente pronuncia dell’Amministrazione finanziaria

La fattispecie dello svolgimento di attività di mediazione da parte dei consigli degli Ordini degli Avvocati è stata oggetto di una recente pronuncia dell’Agenzia delle Entrate (la Risoluzione 29 novembre 2011, n. 113/E) e presenta numerosi aspetti di interesse sia per la novità della materia, sia per l’orientamento espresso dall’Amministrazione finanziaria.

Nel caso in esame, il Consiglio Nazionale Forense ha richiesto, con interpello all’Agenzia delle Entrate, se l’attività svolta dagli organismi di mediazione istituiti dai singoli consigli degli Ordini degli Avvocati (sia quali dipartimenti degli stessi consigli, sia quali enti autonomi rispetto agli stessi) configurasse o meno esercizio di impresa commerciale, ed in particolare se in tal

⁽³⁹⁷⁾ G. ALBERTINAZZI, *Il bilancio dei trusts in Italia*, cit., 97-101.

caso trovasse applicazione l'articolo 143, primo comma del Tuir - che, si ricorda, decommercializza le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione ⁽³⁹⁸⁾).

Al riguardo, la risposta dell'Amministrazione finanziaria è stata negativa. Quest'ultima, infatti, conferma che *«l'attività realizzata dall'organismo di mediazione – organizzata in forma d'impresa e diretta alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile – è riconducibile nell'ambito applicativo, ai fini IRES, della lettera a) del comma 2 del citato art. 55 del TUIR e, ai fini IVA, dell'art. 4, primo comma, del DPR n. 633 del 1972»*, tuttavia aggiunge che *«pertanto, contrariamente a quanto ritenuto dal Consiglio Nazionale Forense, non può trovare applicazione, agli effetti dell'IRES, l'art. 143, comma 1, secondo periodo, del TUIR»*. Questa prima parte lascia invero perplessi, poiché il fatto che un'attività si qualifichi tra quelle di cui al comma 2, lettera a dell'articolo 55 (ovverosia, le prestazioni di servizi non oggettivamente commerciali) non vale ad escludere l'applicazione dell'articolo 143, primo comma, secondo periodo del Tuir; anzi, a ben vedere quest'ultimo trova applicazione proprio con riferimento alle prestazioni di servizi non oggettivamente commerciali, quindi non si comprende quale sia il nesso causale che spinge l'Agenzia delle Entrate a negare l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 143 Tuir.

Nel prosieguo, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che l'applicazione della norma contenuta nell'articolo 143 del Tuir deve essere negata principalmente perché l'attività di mediazione non rientra tra le finalità istituzionali perseguite dall'ente (ovverosia, dai consigli degli Ordini degli

⁽³⁹⁸⁾ Più in dettaglio, secondo il Consiglio Nazionale Forense, le motivazioni che giustificerebbero l'applicazione di detta norma sarebbero le seguenti:

- l'attività posta in essere dall'organismo di mediazione «si confà pienamente all'attività istituzionale del Consiglio dell'Ordine degli Avvocati, trattandosi di un'attività di gestione di un procedimento stragiudiziale diretto alla ricerca di un accordo amichevole per la composizione di una controversia, ed alla formulazione di una proposta per la risoluzione della stessa»;
- «i mezzi ed il personale impiegati dall'Organismo nell'espletamento dell'attività di gestione della mediazione per legge [...] sono quelli propri del Consiglio dell'Ordine che lo ha istituito»;
- «l'attività di mediazione nei confronti degli utenti-clienti non viene direttamente svolta dall'Organismo, ma dal singolo mediatore iscritto all'Organismo di mediazione ed assegnato alla singola pratica».

Avvocati): l'Agenzia delle Entrate afferma che *«l'attività di mediazione, infatti, non può considerarsi riconducibile tra le attività non commerciali di tipo pubblicistico (tenuta dell'albo degli avvocati e del registro dei praticanti; verifica della pratica forense; gestione dei procedimenti disciplinari, ecc.) lo svolgimento delle quali contraddistingue le finalità istituzionali tipiche dei consigli degli ordini degli avvocati quali enti pubblici non economici»* ⁽³⁹⁹⁾.

Al fine di esaminare la correttezza dell'orientamento dell'Amministrazione, occorre considerare soprattutto quali sono in concreto le finalità istituzionali degli Ordini degli Avvocati, per determinare se l'esercizio dell'attività di mediazione (possibilità, si ricordi, riconosciuta *ex lege* ai consigli degli ordini) rientri o meno tra tali finalità. In effetti, se si hanno a riguardo le finalità delineate dall'articolo 14 del R.D.L. 27 novembre 1933, n. 1578, che disciplina la professione di avvocato, si nota come le funzioni tipiche dei consigli degli Ordini siano individuate nelle seguenti:

«a) esercitano le funzioni inerenti alla custodia degli albi professionali e dei registri dei praticanti e quelle relative al potere disciplinare nei confronti degli iscritti negli albi e registri medesimi;

b) vigilano sul decoro dei professionisti;

c) vigilano sull'esercizio della pratica forense;

d) danno il parere sulla liquidazione degli onorari di avvocato nei [...] casi in cui è richiesto a termini delle disposizioni vigenti;

e) danno, nel caso di morte o di allontanamento di un avvocato o di un procuratore, a richiesta ed a spese di chi vi abbia interesse, i provvedimenti opportuni per la consegna degli atti e dei documenti in dipendenza della cessazione dall'esercizio professionale;

f) interpongono i propri uffici, a richiesta degli interessati, per procurare la conciliazione delle contestazioni che sorgano tra avvocati e procuratori ovvero tra questi professionisti ed i loro clienti, in dipendenza dell'esercizio professionale. [...]»

⁽³⁹⁹⁾ Parimenti, l'Agenzia precisa che la disciplina in materia di mediazione porta ad escludere che l'attività di mediazione posta in essere dagli organismi di mediazione costituiti dai consigli degli ordini degli avvocati soddisfi i requisiti della pubblica autorità di cui al citato art. 13 della Direttiva CE n. 112 del 2006.

Alla luce di quanto appena descritto, la pronuncia dell'Amministrazione finanziaria appare fondata, stante la circostanza che l'attività di mediazione non sembrerebbe rientrare in alcuna delle categorie sopra riportate, nonché il fatto che la legge (ed in specie, l'articolo 60, comma 3, lettera e della l. 18 giugno 2009, n. 69, nonché i successivi provvedimenti attuativi) prevede la possibilità, e non l'obbligo, da parte dei consigli degli Ordini degli Avvocati di istituire organismi di mediazione; infatti, laddove la legge prevedesse non la facoltà, bensì l'obbligo di svolgere tale attività, sarebbe difficile sostenere che l'esercizio della stessa non sia essenziale per realizzare le finalità istituzionali dell'ente.

Tesi del Dottorato di Ricerca in Diritto Tributario delle Società di Alberto Franco, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, liberamente riproducibile, in tutto o in parte, con citazione della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

CONCLUSIONI

Il presente studio ha cercato, come accennato nell'introduzione, di analizzare i concetti di impresa e attività commerciale nell'ordinamento tributario sia con riferimento agli aspetti relativi alla loro derivazione economico-civilistica ed all'ampliamento delle nozioni tributarie rispetto alle corrispondenti definizioni del codice civile, sia relativamente alla loro applicazione per determinare il presupposto d'imposta o il regime fiscale applicabile e per qualificare gli enti non societari.

Alla luce di quanto esposto nei precedenti capitoli ed a conclusione del presente studio, è possibile effettuare alcune osservazioni in merito ai profili che si ritengono maggiormente rilevanti o problematici.

In primo luogo, sembra significativo sottolineare che, come si è cercato di rappresentare nel primo capitolo, l'analisi della nozione tributaria di imprenditore e di impresa non sembra poter prescindere dalla funzione e dalla rilevanza che tali concetti hanno nelle scienze economiche. Ciò - senza voler chiaramente affermare la preminenza in tale ambito del dato economico, ed essendo comunque gli studi economici e gli studi giuridici condotti su piani differenti - appare utile anche al fine di comprendere da un lato gli innegabili influssi che le scienze economiche hanno avuto nell'elaborare le definizioni civilistiche, poi a loro volta riprese in ambito tributario, e dall'altro lato il presupposto ed il "substrato" economico delle norme di diritto positivo considerato dal legislatore nel fissare quest'ultime.

Collegato alla rilevanza del dato economico nel delimitare in maniera più precisa le nozioni relative ad imprenditore e impresa commerciale sono indubbiamente i temi, evidenziati nel terzo capitolo, della qualificazione degli enti non societari e della presunzione assoluta di commercialità per talune tipologie di soggetti (tra tutti, le società commerciali).

Relativamente agli enti non societari, nel terzo si è cercato di porre in luce come la qualificazione di un ente come commerciale o non commerciale sia ancora oggi condizionata da significative questioni. Alcune di queste problematiche hanno trovato in linea generale una soluzione soddisfacente, quale

l'ormai condivisa preminenza del dato economico-sostanziale su quello formale-statutario nella qualificazione di un ente (preminenza che sembra potersi inserire anch'essa nell'importanza del dato economico nel qualificare le fattispecie di imprenditore e di impresa), mentre altre sono tuttora oggetto di dibattito - basti pensare alla possibilità per gli enti commerciali di assumere la qualifica di onlus. Nondimeno, sembrano potersi effettuare anche alcune considerazioni *de iure condendo*, ed in specie in merito all'utilizzo, spesso improprio, dello strumento della "decommercializzazione" dell'attività svolta da taluni enti a fini (propriamente o *lato sensu*) agevolativi, circostanza peraltro suscettibile di comportare significative incertezze anche nell'esame della nozione "generale" di commercialità.

Infine, sempre in una prospettiva *de iure condendo* si pone il tema del ruolo della presunzione assoluta di commercialità per le società commerciali nell'attuale sistema economico e giuridico, stante, come si è osservato nel terzo capitolo, da una parte il sempre maggiore uso di forme associative, fondazionali o comunque non societarie per svolgere anche attività commerciali, e dall'altra il fatto che le società commerciali sono frequentemente utilizzate per esercitare di fatto attività non commerciali, tra cui principalmente l'amministrazione "statica" ed il godimento di uno o più beni da parte di altri soggetti. Ci si chiede quindi se alla luce di ciò non sia possibile ipotizzare – pur non rinunciando alla presunzione assoluta di commercialità, la quale comunque assicura obiettive esigenze di certezza – un ricorso più incisivo a norme che possano derogare a tale presunzione anche per le società commerciali. In particolare, ciò potrebbe innanzitutto essere realizzato eventualmente inserendo anche nelle imposte sui redditi disposizioni analoghe a quelle presenti in materia di imposta sul valore aggiunto che già escludono, a talune condizioni, anche per i soggetti *ex lege* commerciali la commercialità di determinate attività quali il possesso e la gestione di unità immobiliari, di unità da diporto, aeromobili etc., nonché l'attività di amministrazione "statica" di partecipazioni o altre attività finanziarie, ipotesi che sono state e sono tuttora oggetto di numerosi interventi della prassi amministrativa e della giurisprudenza.

BIBLIOGRAFIA

AIROLDI G., BRUNETTI G., CODA V., *Economia aziendale*, Bologna, 1994

ALBERTINAZZI G., *Il bilancio dei trusts in Italia*, Milano, 2009

AMATUCCI F., *Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 783.

AMATUCCI F., *I requisiti di "non commercialità" dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2006, 134 ss.

AULETTA G., "Attività", in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1958, 982

BAGGIO R., *I redditi da attività commerciali occasionali*, in *Rass. Trib.*, 1990, I, 75 ss.

BAGNATO F., TOMASSINI A., *Per le agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e' necessaria una «nuova stagione»*, in *Corr. Trib.* n 7 del 2011, 549 ss.

BEGHIN M., *L'esercizio di impresa nell'IVA*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 796

BEGHIN M., *La capitalizzazione del profitto in beni non esclude l'esercizio dell'attività di impresa*, in *Corr. Trib.* n. 20 del 2008, 1612 ss.

BEGHIN M., *L'imposizione sul reddito d'impresa degli enti non profit nel progetto di legge concernente le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (onlus)*, in *Il Fisco*, 1995, 10918 ss.

BELLI CONTARINI E., *Osservazioni a margine dei principi che regolano il regime impositivo degli enti non commerciali*, in *Riv. Dir. trib.*, 1992, II, 3737

BERLIRI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Milano, 1977

BOFFANO S., *Disciplina fiscale e "finalità" degli enti del terzo settore*, in G. ZIZZO, *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011, 93

BORIA P., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 885

BUONOCORE V., *Imprenditore (dir. priv.)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1970, Vol. XX, 516

CANTILLO M., *Enti non lucrativi – diritto tributario*, in *Enc. Dir.*, IV aggiornamento, Milano, 2000

CASANOVA M., *Azienda*, in *Dig. Disc. Priv.*, II, 77

CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999

CAPOLUPO S., *Ente non commerciale: un nuovo criterio di qualificazione*, in *Il Fisco* n. 48 del 2010, 7765.

CENTORE P., *Enti non commerciali: profili Iva nazionali e comunitari*, in *Enti non profit* n. 11 del 2009, 11.

CIAN M., *Note minime sul trasferimento d'azienda (a proposito della nozione di trasferimento d'azienda recepita in un parere del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme tributarie antielusive)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, II, 57 ss

COCIANI S. F., *Soggetti passivi*, in G. TINELLI (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Padova, 2009, 621 ss.

COGLIATI DEZZA M., *Enti commerciali e non commerciali - dir. trib.*, in *Enc. Giur.*, vol. XII, 2

COLOMBO G.M., *la linea sottile tra attività agevolate "vs" commerciali*, in *Enti non profit* n. 1 del 2011,8

COLOMBO G. M., *Associazioni: enti commerciali o enti non commerciali?*, in *Corr. Trib.* n. 28 del 2009, 2265

CORASANITI G., *La soggettività passiva del trust ai fini delle imposte diverse da quelle sui redditi*, in G. FRANSONI, N. DE RENZIS SONNINO (a cura di), *Trust e Attività Fiduciarie, Quaderni, Teoria e pratica della fiscalità dei Trust*, 2008, 72-74.

CORASANITI G., *Sul trasferimento di azienda ai fini dell'imposta di registro*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 3 del 2011, 247 ss.

COPPOLA P., *La disciplina fiscale del Trust in materia di imposte dirette: le difficoltà di conciliare le attuali soluzioni normative alle molteplici applicazioni dell'istituto*, in *Rass. Trib.*, 2009, 657

COVINO S., LUPI R., *Istanza di rimborso, materia del contendere e decisioni «a sorpresa»*, in *Dialoghi Tributari*, 2010, 164 ss.

D'ANGELO E., *Enti non commerciali*, in G. TINELLI (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Padova, 2009, 1279

DEL FEDERICO L., *La Corte di giustizia chiamata a pronunciarsi sulle agevolazioni per i redditi delle fondazioni bancarie: le problematiche comunitarie, processuali e sostanziali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, II, 574 ss.

DELLA VALLE E., *Le onlus nel nuovo sistema di imposizione sul reddito*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1916

DI TANNO T., *La Corte di Giustizia e la vexata quaestio della natura delle Fondazioni bancarie*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1093

FALSITTA G., *Alcune puntualizzazioni in tema di "attività commerciali non abituali", di operazioni speculative isolate e di "capital gains"*, in *Rass. Trib.*, 1990, 93 ss.

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003

FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982

FANTOZZI A., *Impresa e imprenditore, II) Diritto tributario*, in *Enc. Giur.*, Vol. XVI, Roma, 1989, 1.

FANTOZZI A., PAPARELLA F., *Brevi note sull'applicazione del regime fiscale delle onlus alle scuole parificate di cui alla legge n. 62 del 2000*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, 551 ss.

FEDELE A., *La disciplina fiscale delle onlus*, in *Rivista del notariato*, 1999, 3, 546

FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, I, 342 ss.

FICARI V., *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 812

FICARI V., *Orientamenti e disorientamenti giurisprudenziali nella tassazione delle associazioni e spunti per una riforma della disciplina*, in MARASÀ G. (a cura di), *La disciplina degli enti "non profit"*, Torino, 1998, 188.

FICARI V., *La disciplina fiscale delle attività delle fondazioni bancarie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, 775 ss.

FICARI V., PAPARELLA F., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche, D) Redditi di impresa*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003

FICARI V., *Brevi riflessioni sul regime fiscale delle onlus e riforma delle imposte sul reddito*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 127

FICARI V., *Onlus*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, agg., Roma, 2001

FORMENTIN M., *Attività di assistenza sociale delle onlus e attività direttamente connesse: il caso della gestione di un asilo nido o di una scuola materna come integrazione di servizi agli anziani*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, II, 612 ss.

FRANCESCHELLI R., *L'imprenditore nel nuovo codice*, Torino, 1943

FRANSONI G., *La residenza del trust*, in *Corr. Trib.* n. 32 del 2008, 2582

FRANSONI G., *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, 227

GAFFURI G., *I redditi diversi*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1979, I, 819 ss.

GALGANO F., *Imprenditore nel diritto tributario*, in *Digesto disc. priv., sezione commerciale*, vol. VII, Torino, 1992, 1

GALLO F., *Fondazioni e fisco*, in *Rass. Trib.*, 2004, 1159

GALLO F., *La natura ai fini fiscali dell'ente che ha conferito ad una s.p.a. la propria azienda creditizia*, in *Riv. Dir. Trib.* 1991, 544 ss

GALLO F., *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, III, 349.

GAVELLI G., *L'acquisto della qualifica di imprenditore commerciale in caso di singolo affare*, in *Corr. Trib.* n. 38 del 2002, 3427

GAVELLI G., VERSARI A., *Requisito dell'organizzazione nel lavoro autonomo e presupposto impositivo Irap*, in *Il Fisco* n. 28 del 2009, 4565 ss.

GENOVESE A., *La nozione giuridica di imprenditore*, Padova, 1990, 70 ss.

GHISELLI F., *La relazione tra esenzione della plusvalenza ed esercizio di una effettiva attività commerciale*, in AA.VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004, 167

GIOVANNINI A., *La nozione di imprenditore*, in F. TESAURO (a cura di), *Giurisprudenza Sistemica di Diritto Tributario, Imposta sul reddito delle persone fisiche*, vol. II., 420.

GUATRI L., *La teoria di creazione del valore. Una via europea*, Milano, 1991.

ICOLARI M.A., *Sussidiarietà orizzontale e diritto tributario: profili problematici*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1387 ss.

INTERDONATO M., *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente, e finalità antielusive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, 227

LA ROSA S., *Cessione d'azienda e cessione di beni tra imposta di registro ed Iva*, in *Rass. Trib.*, 1990, II, 299

LAROMA JEZZI P., RUSSO P., *Il revirement della Cassazione sul regime fiscale delle fondazioni bancarie: spunti per una riflessione a tutto campo*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1031 ss.

LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2010

LUPI R., *Dalle diffidenze verso le società di comodo nuovi rischi di asimmetrie impositive*, in AA.VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004, 169

LUPI R., *Spunti sulla tassazione delle associazioni e sulla compatibilità tra loro carattere religioso ed effettuazione di prestazioni a pagamento agli associati*, in *Riv. Dir. Trib.* 2002, II, 144

LUPI R., *Diritto tributario*, Milano, 2009

LUPI R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008

LUPI R., *Le partecipazioni nella riforma fiscale tra immobilizzazioni, disponibilità, requisito di possesso minimo e società senza impresa: le contraddizioni di un sistema spezzato in due*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2005, 420 ss.

LUPOI M., *Atti istitutivi di trust e contratti di affidamento fiduciario*, Milano, 2010

LUPOI M., *Istituzioni del diritto dei trust e degli affidamenti fiduciari*, Padova, 2008

MANTANI M., *La qualifica tributaria del bar "sociale"*, in *L'Iva* n. 6 del 2010, 27 ss.

MARINO G., *Il regime tributario dei trust senza beneficiari individuati*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2008, 39 ss.

MARINO G., *Contributo allo studio dei rapporti di gruppo attraverso le relazioni di controllo*, in *Riv. Dir. Trib.* 2004, IV, 545 ss.

MARX K., *Il Capitale*, (ultima edizione Milano, 2010)

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984

MICHELI G.A., *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Rivista Di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1974, V, 413.

MIELE L., RUSSO V., *Deducibilità dei componenti negativi da operazioni con soggetti domiciliati in paesi a fiscalità privilegiata. L'esimente dell'attività commerciale effettiva*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1135 ss.

MISCALI M., *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale alla sussidiarietà fiscale"*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011, 49 ss.

NIGRO A., *Le imprese commerciali e le altre imprese soggette a registrazione*, in *Trattato di diritto privato diretto da P. Rescigno*, vol. 15, tomo II, Torino, 1986, 1254 ss.

OPPO G., *L'impresa come fattispecie*, in OPPO G., *Diritto dell'Impresa. Scritti giuridici*, I, Padova, 1992, 240 ss.

OPPO G., *Impresa e imprenditore – I) Diritto commerciale*, in *Enc. Giur.*, Roma 1989, vol. XVI, 1.

PADOVANI F., *Problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettive di riforma*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, 7-8, 765

PANSIERI S., *I redditi da lavoro autonomo*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Padova, 2010, 176

PEDROTTI F., *Cessioni di aziende e di partecipazioni sociali nel reddito d'impresa ai fini dell'Ires*, Milano, 2010, 29

PENTA A., *La fallibilità dell'holder persona fisica*, in *Il Fallimento* n. 2 del 2009, 169

PEPE F., *Note in tema di società cooperative, cooperative sociali e regime fiscale onlus (con cenni alla neonata "impresa sociale")*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, 827

PEPE F., *La conformità dell'attività di bar alle finalità istituzionali di circoli ricreativi, culturali e sportivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, II, 84 ss.

PERRONE L., *Le vicende delle agevolazioni tributarie sul reddito delle fondazioni di origine bancaria*, in *Rass. Trib.*, 2010, 25 ss

PEVERINI L., *La nozione di impresa*, in SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, 157-158.

PIVATO S., GILARDONI A., *Elementi di economia e gestione delle imprese*, Milano, 2000

POLANO M., *Impresa nel diritto tributario*, in *Digesto disc. priv., sezione commerciale*, vol. VII, Torino, 1992, 187

POLANO M., *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*, Padova, 1984

PROCOPIO M., *Gli incerti confini tra esercizio d'impresa e attività professionale*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n. 12 del 2008, 1051

PROCOPIO M., *L'Irap e l'autonoma organizzazione per gli agenti di commercio e per i promotori finanziari*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 3 del 2009, 607.

PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, 2003, 290 ss.

PROTO A.M., *Attività istituzionali di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, in *Rass. Trib.*, 1990, I, 299

PROTO A.M., *Beneficiari della riduzione IRPEF e fondazioni bancarie*, in *Rass. Trib.*, 1999, 613

PROTO A.M., *Ancora in tema di enti non societari*, in *Rass. Trib.*, 1995, 1812 ss.

PROTO A.M., *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, 881 ss.

RAGUSA MAGGIORE G., *Inizio e occasionalità dell'impresa commerciale*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1978, 168 ss.

RAVACCIA M., *L'attività di holding e l'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, IV, 64 ss.

ROSSI P., *Enti non commerciali residenti*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Tuir e leggi complementari*, Tomo III del *Commentario breve alle leggi tributarie a cura di G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI*, Padova, 2010

RUSSO P., LAROMA JEZZI P., *Il revirement della Cassazione sul regime fiscale delle fondazioni bancarie: spunti per una riflessione a tutto campo*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1031 ss.

SACCHETTO C., *I redditi di lavoro autonomo*, Milano, 1984

SCHUMPETER J.A., *Teoria dello sviluppo economico*, Milano, 2002 (prima ed. 1911)

SETTI M., *Agevolazioni fiscali a favore delle fondazioni bancarie e implicazioni in altre aree del non profit e della cooperazione*, in *Il fisco* n. 29 del 2009, 4755 ss.

SMITH A., *La ricchezza delle nazioni*, 1776 (ultima edizione Milano, 2010)

SPADA P., *Impresa*, in *Digesto disc. priv., sezione commerciale*, vol. VII, Torino, 1992, 51 ss.

STEVANATO D., *La vendita frazionata di una collezione d'arte configura una "attività commerciale occasionale"?*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, 65 ss.

TABET G., *Onlus. Profili soggettivi della fattispecie*, in *Il Fisco*, 1998, 2888 ss.

TABET G., *Verso una nuova tassazione degli enti non profit*, in *Rass. Trib.*, 1997, 574

TASSANI T., CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Studio n. 22-2007/T "Osservazioni sulla disciplina fiscale del trust nell'imposizione diretta alla luce della finanziaria 2007"

TASSANI T., *Società holding e diritto di detrazione nel sistema comunitario e nazionale dell'Iva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, 49 ss.

TENORE M., *Agevolazioni fiscali alle fondazioni bancarie e compatibilità con la normativa comunitaria in tema di aiuti di Stato*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, III, 57

TINELLI G. (a cura di), *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, Padova, 2009

TINELLI G., *Azienda nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, II, 100 ss

VERDUCCI V., *Collezionismo e attività d'impresa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, III, 297 ss.

ZIZZO G., *I redditi d'impresa*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte Speciale*, Padova, 2010, 212.

ZIZZO G., *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in *Rass. Trib.* n. 4 del 2010, 977

ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011