

nuto che il reddito d'impresa sia stato "oggettivato" dal legislatore, considerandosi irrilevante l'aspetto soggettivo, ovvero la qualificazione soggettiva di imprenditore commerciale di colui che svolge l'attività imprenditoriale (81).

Sebbene in alcune norme, con l'avvento del T.U.I.R., non si faccia più esplicito riferimento all'art. 55 (82), ciò non significa che la nozione di impresa fiscale ivi contenuta non trovi generalizzata applicazione. Invero, il terzo comma dell'art. 55, testualmente, afferma l'applicabilità della definizione di attività commerciale in esso contenuta all'intera normativa riguardante le imposte reddituali. Pertanto, le attività di cui all'art. 2195 c.c., quelle diverse organizzate e quelle specificamente individuate dal legislatore tributario nel comma 2 dell'art. 55, sono da considerarsi, agli effetti dei tributi diretti, come "fiscalmente" commerciali, cosicché le disposizioni che facciamo riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività precedentemente elencate (83).

Quest'ultima disposizione risulta dunque fondamentale nell'interpretazione del criterio distintivo posto dall'art. 73 T.U.I.R. in tema di enti non societari (84), il quale alle lett. b) e c), distingue

(81) Cfr. Favozzi, *Il concetto di imprenditore nella determinazione fiscale del reddito d'impresa*, in *Giur. comm.*, 1977, I, p. 413 e ss., spec. 423; MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, I, p. 416. Per TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 2002, p. 127, nt. 9, l'art. 2195 c.c. non definisce l'imprenditore commerciale, bensì la commercialità dell'imprenditore.

(82) Come accadeva, ad esempio, nell'art. 2 del D.P.R. n. 598 del 1973, e non più nell'art. 87 (ora 73) T.U.I.R.. Cfr. SACCHETTO, *L'imposizione degli enti non commerciali*, in *Corr. trib.*, 1989, circ. n. 8, p. 15.

(83) Nell'IVA, tributo in cui l'aspetto soggettivo è comunque strettamente connesso alla natura oggettiva dell'attività svolta, non vi è stata necessità di prevedere almeno sotto il profilo qualificatorio dell'ente una norma analoga al comma 3 dell'art. 55 T.U.I.R. essendo la distinzione fra enti commerciali e non commerciali contenuta nella stessa norma, l'art. 4, che disciplina l'esercizio dell'impresa. Per i riferimenti bibliografici si rinvia a INTERCONATO, *Gli imprenditori, in imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001, p. 126 e ss.

(84) Così ZAZZO, *Reddito delle persone giuridiche (imposta sul)*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, p. 648; CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 234 e ss., ritiene invece insoddisfacente un automatico utilizzo dell'art. 55 T.U.I.R. ai fini qualificatori dell'ente come, peraltro, la dottrina ampiamente ivi citata avrebbe sostenuto ai fini ILOR. La considerazione, più rispettosa della diversa ratio dell'utilizzo della nozione di commercialità nell'art. 55 e nell'art. 73 T.U.I.R., appare tuttavia in contrasto con il citato comma 3 dell'art. 55. Sotto tale profilo appare maggiormente condivisibile l'affermazione secondo cui "se riferiti alle associazioni, la definizione delle attività commerciali contenuta in questa disposizione (art. 55) evidenzia requisiti e caratteri della commercia-

nell'ambito dei soggetti IRES — fra i quali rientrano anche i consorzi — rispettivamente gli enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (cosiddetti enti commerciali) da quelli che per contro non l'hanno (enti non commerciali).

La distinzione non è di poco conto, corrispondendo, come si è visto, ad un differente sistema impositivo basato per gli enti commerciali sulla tassazione di un reddito imponibile determinato in modo unitario e sulla base delle risultanze del conto profitti e perdite, secondo le regole del capo VI del T.U.I.R., nel quale confluiscono tutti i proventi conseguiti ed i costi sopportati dal soggetto, indipendentemente dalla natura dell'attività esercitata; e per gli enti non commerciali sulla tassazione del reddito complessivo formato dalla somma dei singoli redditi (fondiari, di capitale, d'impresa e diversi) eventualmente conseguiti dall'ente con esclusione dei proventi derivanti dall'esercizio delle principali attività non commerciali svolte (85).

Anche nell'IVA, si è già detto, alla distinzione fra le due categorie di soggetti corrisponde un diverso sistema impositivo: gli enti non commerciali sono tassati solo sulle attività commerciali marginali svolte, mentre gli enti commerciali su tutte le attività poste in essere.

La diversità del trattamento fiscale delle due tipologie di soggetti, sicuramente meno gravoso per gli enti non commerciali, impone, quindi, di analizzare il criterio utilizzato dal legislatore per distinguerle, criterio fondato appunto sulla natura commerciale o meno dell'attività principale esercitata.

lità che, rispetto ad altri soggetti, restano impliciti" (FENELI, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, p. 337). Sembra infatti corretto a chi scrive, recuperare nella definizione di attività commerciale tutte le caratteristiche della stessa che emergono implicitamente ed esplicitamente nell'esame delle varie figure soggettive che la pongono in essere e che, nell'esame della figura tipica dell'imprenditore, potrebbero rimanere latenti.

(85) Contributi, quote associative, liberalità, ecc.. Vedi, sul punto, PONTO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, p. 287; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 2002, p. 136 e ss.; TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, cit., p. 589 e ss.; URICCHIO, *Gli enti associativi nell'IRPEG*, in *Boll. trib.*, 1993, p. 1359; SACCHETTO, *op. cit.*, p. 52; PROTETTI e MANISCALCO, *Gli enti non commerciali*, Milano, 1989, p. 199; COMMISSIONE DEI TRENTA, in *Corr. trib.* n. 28/1993, p. 1904 e ss., intervento di R. LUPI, ZAZZO, *op. cit.*, p. 621.

Nelle imposte dirette è proprio l'art. 55, comma 3 T.U.I.R. che consente di trasporre la nozione di attività fiscalmente commerciale di cui ai precedenti commi del medesimo articolo nell'art. 73 T.U.I.R. non sussistendo nella norma stessa, infatti, alcuna deroga esplicita alla citata nozione (86).

Si potrebbe tuttavia sostenere che una deroga espressa al citato art. 55, e solo ai fini della distinzione fra enti commerciali e non commerciali, sia contenuta nell'art. 143 (87), comma 2 T.U.I.R. secondo il quale "non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 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" (88).

In altre parole, si potrebbe ritenere, invocando l'art. 143 T.U.I.R., comma 1, parte seconda che sia possibile superare la definizione fiscale di commercialità contenuta nell'art. 55, sostenendo che la prima norma, nel definire l'attività istituzionale non commerciale, si contrappone alla seconda circoscrivendone in positivo ed ulteriormente la portata.

A tal proposito una certa dottrina ha affermato che "i requisiti che l'attività degli enti diversi dalle società deve avere per essere qualificata istituzionale e, cioè non commerciale, sono fissati all'art. 108 (ora 143) T.U.I.R., che innanzitutto limita l'ambito di applicazione della non commercialità alle attività di prestazione di servizi a terzi di contenuto diverso da quelle indicate dall'art. 2195 del codice civile" (89). Per la medesima, la *ratio* dell'art.

(86) Nessuna deroga è peraltro contenuta nell'art. 74 T.U.I.R. (ex art. 88 T.U.I.R.), che per Zizzo, *op. cit.*, p. 648, costituirebbe l'unica norma derogatoria alla nozione di attività commerciale dell'art. 55 T.U.I.R. nell'ambito dei tributi diretti. Probabilmente per tale ragione CASTALDI, *Riflessioni sulla personalità delle imposte e la natura delle norme tributarie in tema di enti non commerciali (di tipo associativo)*, in *Giur. Cost.*, 1992, p. 4220, n. 39, ha ritenuto che se il disposto dell'art. 143, comma 1, ult. cap. T.U.I.R. fosse stato inserito nell'art. 74 T.U.I.R. avrebbe acquisito una valenza sicuramente diversa rispetto alla attuale e limitante collocazione, divenendo appunto deroga esplicita alla nozione di attività commerciale di cui all'art. 55 T.U.I.R.

(87) Vedi n. 6 del presente capitolo.

(88) Norma aggiunta in sede di approvazione definitiva del T.U.I.R. nel 1986, e probabilmente, come si avrà modo di approfondire nel testo, in modo frettoloso e non ponderato.

(89) Così PHOTO, *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. 894 e IDEM, *Attività istituzionale degli enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 299; secondo FEDALE, *op. cit.*, p. 343 e

143 è "di distinguere le attività istituzionali, non assoggettabili ad imposta perché prive di contenuto economico, dalle attività commerciali, che invece vanno assoggettate ad imposta, perché economiche". L'art. 55 T.U.I.R. servirebbe invece a distinguere tra loro attività economiche che comunque scunterebbero, in un modo o nell'altro, l'imposta.

Tale impostazione, seppur suggestiva (potrebbe, infatti, rappresentare ciò che il legislatore voleva nelle proprie recondite aspettative, ma che probabilmente è rimasto nella penna) non può essere accettata contrastando la stessa con il chiaro dettato normativo (90).

Il citato art. 143 T.U.I.R., infatti, limita espressamente l'esclusione in oggetto agli enti non commerciali ("per i medesimi enti"). L'art. 143 T.U.I.R., dunque, si pone come norma speciale rispetto all'art. 55, delimitando unicamente per gli enti già definiti come non commerciali il campo delle attività commerciali produttive di reddito d'impresa. Non è, quindi, possibile utilizzare il disposto dell'art. 143 T.U.I.R. ai fini qualificatori per distinguere, ai sensi dell'art. 73 T.U.I.R., l'ente commerciale da quello non commerciale.

La natura commerciale o meno dell'attività istituzionale prevalente o esclusiva andrà indagata utilizzando unicamente la nozione di attività commerciale contenuta nell'art. 55 (ed, eventualmente, in base all'art. 74 T.U.I.R. (91)), non potendo l'art. 143 sortire a tale scopo alcun effetto.

Una volta che l'ente sia stato classificato ente non commerciale, è possibile, invece, circoscrivere le predette considerazioni

344, il carattere "istituzionale" è proprio dello scopo dell'ente e dell'attività principale ancorché non si possa a rigore ritenere esclusivo di esse posto che, ad esempio, un ente commerciale può esercitare una attività "istituzionale" oggettivamente commerciale; sul punto anche MOSCIETTI, *Le prime pronunce della Cassazione civile in tema di soggezione all'IVA degli enti ospedalieri*, in *Giur. it.*, 1981, disp. 12^a, I, s. I, estratto 39 e CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 252, n. 267.

(90) Conforme, FEDALE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, p. 348; GALLO, *I soggetti del libro I del codice civile e l'IRPEG problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 351; CASTALDI, *Riflessioni sulla personalità delle imposte e la natura delle norme tributarie in tema di enti non commerciali (di tipo associativo)*, cit., p. 4220; Zizzo, *op. cit.*, p. 648 e 649.

(91) L'articolo ripropone, sostanzialmente invariato, l'art. 88 del precedente Testo Unico.

(peraltro, per chi le ha fatte, con forti disagi sotto il profilo ricostitutivo) alle sole attività marginali svolte (92).

7.1. (segue) *L'economicità quale requisito della commercialità nelle imposte dirette. L'irrelevanza dell'organizzazione.*

La nozione di attività commerciale da utilizzare per distinguere un ente commerciale da un ente non commerciale è pertanto unitaria ed attinge i propri caratteri dall'art. 55 del T.U.I.R.. Non si può comunque far a meno di osservare che l'impostazione appena propugnata, non operando a livello qualificatorio una distinzione nell'ambito della nozione di attività commerciale, potrebbe in realtà risultare troppo rigida e schematica (in quanto impropria a distinguere fra loro realtà totalmente diverse cogliendone le sfumature e i tratti peculiari di ognuna) se applicata utilizzando una nozione di commercialità puramente "oggettiva".

Pur non essendo questa la sede per un approfondimento della nozione di attività commerciale — anche se ai nostri fini non si potrà fare a meno, più avanti, di esplicitarne alcuni caratteri — in più occasioni, sia parte della dottrina, sia la prassi ministeriale hanno ritenuto che sussista un'attività fiscalmente commerciale quando o viene posta in essere un'attività avente il contenuto di quelle elencate all'art. 2195 c.c., anche in assenza di organizzazione, o quando, in presenza di attività con contenuto diverso sussista l'organizzazione in forma di impresa.

In tal caso viene data, dunque, univoca rilevanza al contenuto oggettivo dell'attività posta in essere, indipendentemente dalle modalità di svolgimento della stessa (93). Prescindendo per un attimo dalle sfumature che le varie teorie in argomento possono assumere, una circostanza appare chiara: se la lettura del requisito di commercialità è quella meramente "oggettiva", la distinzione fra enti commerciali ed enti non commerciali finisce col dipendere da

(92) Obiettivo a cui tuttavia la citata dottrina non sembra aspirare: cfr. PAVO, *Attività istituzionale degli enti diversi dalle società*, cit., p. 315.

(93) Vienna, seminari, valorizzata la semplice esistenza del corrispettivo indipendentemente dal rapporto con i componenti negativi. Cfr. BELLI CONTARINI, *op. cit.*, p. 381; P. LABO, *op. cit.*, p. 206. Per la prassi vedi *Ris. min.*, 28 luglio 1977, n. 11/3298, in *Mia. Fin.*, Roma, 1979, *Racc.* 7, p. 81 e *Ris. min.*, 27 aprile 1982, n. 8/368, in *Rass. trib.*, 1982, III, p. 665.

un elemento così rigido da non consentire di distinguere fra loro realtà che pur ponendo in essere attività oggettivamente simili sul piano contenutistico, appaiono totalmente differenti per finalità, modalità di erogazione e ambito di azione. Così facendo si rischia di accomunare sotto il profilo fiscale agli enti commerciali enti che indubbiamente meriterebbero un trattamento fiscale diverso, quali quelli che esercitano gratuitamente o sotto costo, in via esclusiva o principale, attività difficilmente distinguibili sotto il profilo materiale dalle attività sicuramente commerciali, come, ad esempio, enti pubblici o privati finanziati interamente o quasi da contributi esterni e che operano in ausilio al settore pubblico nel campo socio-assistenziale.

È proprio partendo da casi e fattispecie realmente esistenti che una certa dottrina (94) ha, ad esempio, evidenziato il paradosso "inaccettabile anche sul piano logico" secondo il quale "una struttura alberghiera, realizzata per assistere persone indigenti con i contributi volontari di liberi cittadini, svolgerebbe una attività commerciale per il solo fatto di esplicitare continuativamente un'attività rientrante tra quelle indicate dall'art. 2195 c.c., anche se tale attività non è diretta a produrre servizi destinati al mercato e non presuppone un rapporto di corresponsività tra il soggetto erogante il servizio e quello che ne fruisce" (95).

Sebbene questa non rappresenti un'ipotesi assimilabile a quella dei consorzi, dove comunque viene perseguito un interesse economico dei consorziati (96), è importante in ogni caso analizzare tali fattispecie al fine di verificare, nell'ambito di una nozione fiscalmente unitaria di attività commerciale (ai fini qualificatori) quale ruolo giochino le modalità di svolgimento dell'attività e lo

(94) Vedi GALLO, *op. cit.*, p. 349, nt. 1.

(95) Analogo esempio riporta PAVO, *Attività istituzionale di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, cit., p. 317, nt. 66, distinguendo tuttavia l'attività alberghiera, che secondo l'Autrice è fine a se stessa, dall'attività di ricovero di portatori di handicap che persegue altri fini ed è pertanto istituzionale. Sulla difficoltà di soluzione dei citati problemi anche PAVO, *op. cit.*, p. 290, la quale afferma che "l'indagine tende a complicarsi allorché si passi a considerare quegli enti che sono potenzialmente idonei a porre in essere attività che, dal punto di vista materiale, sono del tutto simili a quelle commerciali, ma le esplicano gratuitamente nei confronti della collettività".

(96) Così per tutti BORGICIONI, *op. cit.*, p. 94 e ss.. Il perseguimento di un interesse economico dai consorziati non implica comunque economicità dell'attività svolta dal consorzio.

scopo nella qualificazione dell'attività principale del consorzio per poterlo qualificare commerciale o meno.

Per quanto attiene allo scopo non possiamo che ribadire l'importanza attribuita allo stesso ai fini dell'individuazione dell'attività principale, importanza riconfermata dalla riforma del 1997, per la cui analisi si rinvia ai precedenti paragrafi. Rimane invece da indagare il rapporto che sussiste fra lo scopo mutualistico, secondo parte della dottrina commerciale, proprio dei consorzi (97), e la commercialità dell'ente, argomento che sarà oggetto di approfondimento al par. 8.

Per quanto attiene alle modalità di svolgimento dell'attività principale diviene necessario approfondire il ruolo dell'economicità nell'ambito della commercialità, ruolo che, anche se a nostro parere non in modo corretto, la dottrina poc' anzi citata (98) ha giustamente valorizzato per le stesse esigenze.

A parere di chi scrive sarebbe indubbiamente importante poter ricorrere al requisito di economicità per distinguere le fattispecie di cui si è detto, anche se per far ciò occorre accertarsi preliminarmente dell'esistenza della previsione normativa, in assenza della quale ogni aspettativa risulterebbe vana.

Se si vuole ricorrere al concetto di economicità è necessario, tuttavia, non alterare l'ambito di applicazione delle norme. Non vi è necessità, in altre parole, di ricorrere all'art. 143 T.U.I.R. che contempla, tra gli altri requisiti di non commercialità delle attività marginali svolte dagli enti non commerciali, quello della non economicità dei corrispettivi sui costi di diretta imputazione, per dare accesso nel sistema a tale requisito se lo stesso art. 55, e cioè la norma a carattere generale, lo consente.

Il richiamo di tale articolo alle attività di cui all'art. 2195 c.c. implicherebbe, infatti, l'indiretto rinvio all'art. 2082 c.c., laddove vi è un espresso richiamo al requisito dell'economicità (99). In al-

(97) Si rinvia, per l'esame della dottrina e della giurisprudenza civilistica, al cap. III, par. 1, e in particolare alla nt. 2.

(98) *PROTA, op. cit., loc. cit.*

(99) In tal senso GALLO, *op. cit.*, p. 349; ZIZZO, *op. cit.*, p. 650, il quale correttamente sottolinea come l'aver espunto dalla nozione fiscale di impresa il riferimento all'organizzazione comprova che il legislatore ha fatto salvo quanto rimaneva della definizione di impresa nell'art. 2082 c.c. Invero, l'organizzazione è elemento che promana dall'art. 2082 c.c. e non certo dall'art. 2195 c.c. *Contra*, TESAURO, *op. cit.*, p. 127, il quale dapprima afferma che "l'art. 51 (ora art. 55) non richiama l'art. 2082 c.c., non lo richiama

tre parole, il legislatore tributario, una volta ancorata la definizione fiscale di attività commerciale al mero contenuto oggettivo della stessa, dato dal richiamo all'art. 2195 c.c., non avrebbe avuto alcun motivo per escludere esplicitamente il requisito organizzativo richiesto obbligatoriamente nel concetto civilistico di impresa (2082 c.c.) se non quello di far salvi, implicitamente, tutti gli altri requisiti ivi contenuti, fra i quali appunto il carattere economico dell'attività imprenditoriale.

Certo, per contro, si potrebbe affermare che il richiamo all'organizzazione sia dovuto semplicemente alla necessità di distinguere la nozione di attività commerciale del comma 1 dell'art. 55 da quella del comma 2, lett. a) del medesimo articolo.

Tuttavia, e di ciò vi è traccia nei lavori parlamentari, non si può trascurare che il legislatore tributario della riforma del 1973 voleva si realizzasse un concetto autonomo di impresa fiscale, ma comunque partendo dalla nozione di impresa (*rectius*, imprenditore) contenuta nel codice civile (100).

Tale considerazione, unitamente al fatto che la mera esigenza di distinguere i due commi appare insufficiente a giustificare la sovrabbondanza del richiamo, induce a ritenere che la via del riconoscimento implicito dei requisiti imprenditoriali di cui all'art.

perché pone una sua definizione di imprenditore che è quella di esercizio (di tale attività) per "professione abituale", "anche senza organizzazione di impresa"; e, in un secondo momento sostiene che, "nel diritto fiscale, la professionalità, nel caso degli enti pubblici, può voler qualificare una attività che l'ente pubblico svolge, in contrapposizione a quella di erogazione, con criteri di economicità", nozione questa richiamata dal citato art. 2082 c.c. Nel senso della mancanza nell'art. 55 T.U.I.R. del riferimento alla nozione di imprenditore di cui all'art. 2082 c.c., Tosi, *Gli enti di tipo associativo*, in *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, a cura di TESAURO, Torino, 1996, p. 51 e, anche se diversamente, BELLI COSTARINI, *Osservazioni a margine dei principi che regolano il regime impositivo degli enti non commerciali (nota a Cass. 10409/1991)*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. 383 e ss., il quale, dopo aver affermato che nel sistema del codice civile "l'economicità consiste in quella connotazione (...) che nell'art. 2082 c.c. prende il nome di professionalità", sostiene per contro che "l'art. 51 fa esclusivo riferimento all'esercizio per professione abituale ancorché non esclusivo delle attività effettivamente commerciali ivi previste", con la conseguenza che "il contenuto dell'art. 51 T.U.I.R. e 2195 c.c. diverge, quindi, dal combinato disposto degli artt. 2082 e 2195 c.c. (...) sotto il profilo dell'economicità".

(100) Come attesterebbe il testo dell'art. 51, D.P.R. n. 597 del 1973, che nella prima formulazione, distaccandosi dalla proposta della Commissione Interparlamentare dei Trenta che non si riferiva ad attività diverse da quelle di cui all'art. 2195 c.c. e all'organizzazione in forma di impresa, ha esplicitamente fatto richiamo a tali concetti di indubbia matrice civilistica. Per un esame della problematica si rinvia a FANTOZZI, *Imprenditore e impresa*, Milano, 1982, p. 20.

2082 c.c., espressamente non esclusi dalla norma tributaria, sia percorribile e risponda alla somma necessità di rapportare di volta in volta la tassazione a fattispecie reali che trovano nell'ordinamento giuridico una loro collocazione precisa e non accomunabile ad altre e diverse fattispecie.

Della nozione di economicità la dottrina e la prassi hanno fornito varie definizioni, dato che tale concetto non risulta esplicitato in alcuna norma fiscale di portata generale.

Alcuni Autori hanno ritenuto economica l'attività dotata dei due seguenti requisiti, per taluni necessariamente concorrenti, per altri no:

a) l'attività deve essere sempre riferita al mercato, nel senso che non deve essere svolta "per conto proprio" (101);

b) le entrate derivanti dallo svolgimento dell'attività devono essere in grado di remunerare i diversi fattori produttivi (102).

Altri Autori hanno considerato sufficiente la mera presenza di un rapporto di corresponsività, ancorché i corrispettivi siano ragguagliati al mero costo o addirittura inferiori (103).

Altri ancora hanno ritenuto come solo le gestioni informate alla produzione di nuova ricchezza possano essere economiche (104).

Abbiamo già avuto modo di esprimere il nostro dissenso circa quest'ultima impostazione ed i suoi riferimenti normativi (in particolare l'art. 143 T.U.I.R.).

Con riferimento alla seconda, invece, occorre preliminarmente considerare che tale tesi finirebbe col far sì che lo sforzo ricostruttivo che si sta tentando di compiere conduca al flevole risultato di

(101) Attività cosiddette *market-oriented*; sotto il profilo civilistico, si veda GALIANO, *L'imprenditore*, Bologna 1990, p. 25.

(102) Così GALLO, *op. cit.*, p. 349; *cf.*, sul punto, inoltre, REDOGNA, *Gli enti non commerciali. Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, p. 984 e 985; *contra* BELLICONTARINI, *Osservazioni a margine dei principi che regolano il regime impositivo degli enti non commerciali*, *cit.*, p. 377.

(103) POTTIO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, p. 290, il quale valorizza l'orientamento al mercato ritenendo sufficiente, nella potenziale riferibilità dell'attività allo scambio di utilità, l'idoneità dell'organizzazione a fornire agli utenti utilità diverse, attraverso l'imposizione di un corrispettivo per la prestazione di un servizio indipendentemente dall'ammontare dei costi del servizio stesso. *Cfr.* *Ris. min.*, 27 aprile 1982, prot. n. 8/3568, *cit.*.

(104) POTTIO, *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, p. 889.

appiattare l'economicità alla mera presenza o meno di un corrispettivo, qualunque sia il relativo importo: la montagna avrebbe partorito il topolino.

Se, meno superficialmente, cerchiamo di verificare sia la prima che la seconda delle definizioni presentate (105), diviene importante anzitutto comprendere quale rapporto sussista fra l'art. 55 T.U.I.R. e gli artt. 2195 e 2082 c.c..

Se, infatti, il carattere economico dell'attività appare requisito indispensabile per poter qualificare commerciale in senso fiscale la stessa, se cioè l'oggettiva economicità della gestione deve ritenersi coesistente all'esercizio dell'impresa commerciale (106), come è possibile giustificare tale affermazione anche per le prestazioni di servizi organizzate diverse da quelle elencate all'art. 2195 c.c., di cui al comma 2, lett. a) dell'art. 55 T.U.I.R.. In tal caso si rischia di non poter giungere alle conclusioni a cui si è pervenuti per il comma 1 dell'art. 55 per assenza del collegamento normativo rappresentato appunto dall'art. 2195 c.c..

Uno degli Autori che ha ritenuto che per opera del rinvio all'art. 2195 c.c. siano stati richiamati gli altri requisiti imprenditoriali di cui all'art. 2082 c.c., dopo aver escluso dall'ambito della commercialità le attività "oggettivamente riconducibili all'elencazione di cui all'art. 2195 del codice civile", ma non economiche (perché non rivolte al mercato e prestate sotto costo o in pareggio), ha sottolineato come anche nel caso delle attività diverse dall'art. 2195 "il requisito dell'organizzazione in forma di impresa (...) dovrebbe farci giungere alle stesse conclusioni circa la necessaria sussistenza della economicità: pur non rientrando tali prestazioni tra le attività commerciali indicate nell'art. 2195, il fatto che esse siano rese attraverso una struttura organizzata e che tale struttura debba avere la forma di impresa, costituisce un argomento interpretativo per certi versi ben più convincente del richiamo al suddetto articolo, per qualificare l'attività resa come attività d'impresa, e quindi economica" (107).

(105) Sopriattuato, GALLO, *op. cit.*, *loc. cit.*

(106) In sostanza il legislatore fiscale dovrebbe dal concetto civilistico di imprenditore solo per l'irrelevanza dell'elemento dell'organizzazione in forma di impresa; in tal senso ZIZZO, *op. cit.*, p. 649; NUZZO, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, in *Rass. trib.*, 1985, I, p. 107 e 122.

(107) *Cfr.* GALLO, *op. cit.*, p. 350.

A questa stregua, però, il requisito dell'economicità, acquisisce contorni assai incerti.

Riferito alle attività di cui all'art. 2195 c.c., acquisirebbe le connotazioni dell'orientamento al mercato e della remunerazione dei diversi fattori della produzione. Riferito invece alle prestazioni di servizi non rientranti nella previsione dell'art. 2195 c.c., coinciderebbe con l'organizzazione in forma d'impresa, richiesta dall'art. 55, comma 2 T.U.I.R.

Per tale dottrina, probabilmente, queste tre caratteristiche altro non sono che aspetti di un unico concetto (quasi metagiuridico), l'economicità, la cui presenza ammette, e la cui assenza per contro preclude, l'assoggettamento al regime di tassazione del reddito d'impresa.

Così facendo, tuttavia, l'economicità diviene un concetto disomogeneo, con il rischio che lo stesso perda di significatività nell'interpretazione della norma giuridica che lo utilizza. D'altro canto, la funzione che il legislatore avrebbe affidato all'economicità è differente da quella che è attribuibile al requisito organizzativo. La prima avrebbe il compito di distinguere l'area delle attività economiche, che in quanto tali sono in grado, astrattamente, di produrre capacità contributiva e pertanto di venir assoggettate a tassazione, vuoi come redditi di lavoro autonomo, vuoi come redditi di impresa, vuoi come redditi diversi, dall'area delle attività non economiche (da un punto di vista aziendale, di erogazione) che per contro non sono capaci, nemmeno in astratto, di produrre forza economica che giustifichi il prelievo. Il secondo avrebbe invece la funzione di chiarire il confine fra le due aree fiscali dell'impresa e del lavoro autonomo, entrambe rientranti nella sfera impositiva.

A conferma di ciò, valga la (forse banale) considerazione che l'art. 55 T.U.I.R. e l'art. 2195 c.c., ivi richiamato, sono norme applicabili, prima che agli enti non commerciali, alle persone fisiche. Anche una persona fisica potrebbe infatti esercitare un'attività cosiddetta non economica (108) e si porrebbe dunque lo stesso problema di stabilire se l'attività sia commerciale o meno.

(108) Cfr. CASTALDI, *Luci e ombre sul regime fiscale riservato alle organizzazioni di volontariato dalla legge 11 agosto 1991, n. 266*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 262, nel quale si riscontra il carattere riduttivo della L. n. 266 nella misura in cui disciplina e agevola il volontariato realizzato tramite strutture associative e non quello esercitato in

Seguendo le indicazioni della menzionata dottrina, mentre il ricorso all'economicità delle attività dell'art. 2195 c.c. servirebbe per escludere da tassazione alcune attività di erogazione (come, ad esempio, gli ostelli per il ricovero delle ragazze madri o dei tossicodipendenti finanziati in gran parte da contributi pubblici o di privati volontari), per le prestazioni di servizi diversi dall'art. 2195 c.c. l'assenza del requisito organizzativo, considerato come ulteriore indice autentico di economicità, non varrebbe sempre invece ad escluderle da tassazione. Eccezzuato il caso degli enti non commerciali che non possono essere titolari di redditi di lavoro autonomo (109), l'art. 53, comma 1 T.U.I.R. finirebbe, per esclusione, con l'attrarre comunque i proventi a tassazione.

forma individuale, contrariamente agli indirizzi assunti da alcune leggi regionali ivi citate.

(109) Tale conclusione è accettata dalla dottrina maggioritaria (per tutti da ultimo CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 237) anche se non è mancato chi ha ritenuto incongrua la circostanza che l'esclusione in oggetto avrebbe fatto impedire la tassazione dei redditi derivanti dall'utilizzazione delle opere d'ingegno da parte degli enti non commerciali. In realtà, tali redditi risultano ricompresi nel reddito complessivo degli enti non commerciali fra i redditi diversi (art. 67, lett. g), già art. 81 del previgente T.U.I.R.) non rientrando fra quelli assimilati al lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 2 T.U.I.R. (già art. 49 del previgente T.U.I.R.). La previsione normativa suddetta opera nell'eventualità di sfruttamento del diritto da parte di un soggetto difforme rispetto all'autore (sul punto si rinvia a TABET, *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 55) dimodochè, se l'ente non commerciale acquisisce vantaggi economici da beni immateriali prodotti da altri, i compensi percepiti sono attribuiti a tassazione secondo le regole di determinazione di cui all'art. 71 T.U.I.R. (già art. 85 del previgente Testo unico). Viceversa, si esula dall'ipotesi di cui all'art. 67 e si ricorre nel disposto dell'art. 53, comma 2, lett. b) T.U.I.R. (reddito assimilato a quello di lavoro autonomo), se l'utilizzo economico dell'opera d'ingegno avviene da parte dell'autore stesso al di fuori dell'esercizio dell'impresa commerciale. Sul piano del diritto industriale, la titolarità di diritti nascenti dalle invenzioni industriali o del diritto d'autore, spetta inequivocabilmente all'inventore od autore, persona fisica, che ha rispettivamente realizzato l'invenzione o l'opera di ingegno. Ciò è facilmente arguibile dalle leggi che disciplinano e tutelano tali diritti: ad esempio, all'art. 7 del R.D. 29 giugno 1939, n. 1127, (modificato dal D.P.R. 22 giugno 1979, n. 538) in materia di brevetti per invenzioni industriali, non solo è previsto che il diritto di essere riconosciuto autore dell'invenzione è inalienabile ed intransmissibile (a differenza, ad esempio, del diritto di sfruttamento economico dell'invenzione), ma è addirittura previsto a chi spetti dopo la morte dell'autore tale diritto. All'art. 6 della L. 22 aprile 1941, n. 653, in tema di protezione del diritto d'autore, è espressamente stabilito che il titolo originario dell'acquisto del diritto d'autore è costituito dalla creazione dell'opera, quale particolare espressione del lavoro intellettuale e, al successivo art. 25, è espressamente previsto che i diritti di utilizzazione economica dell'opera di ingegno durino tutta la vita dell'autore e sino al settantesimo anno dopo la sua morte: segni certi, questi, che i diritti sui beni immateriali spettano originariamente alla persona fisica che tali beni ha creato (sul punto, SENA, *I diritti sulle invenzioni e sui mo-*

Nell'esempio portato, l'assenza di organizzazione in forma di impresa, e quindi, per la citata dottrina, l'assenza di economicità,

delli industriali, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da CICU e MESSINEO, Milano, 1984, p. 189; AULETTA e SALANITRO, *Diritto Commerciale*, Milano, 1986, p. 75 e 74). Né con riferimento specificamente agli enti non commerciali pubblici o privati è possibile argomentare a contrario sulla base dell'art. 11 della citata L. n. 633 del 1994, laddove prevede che "alle Amministrazioni dello Stato, alle Province ed ai Comuni, spetta il diritto d'autore sulle opere create e pubblicate sotto il loro nome ed a loro conto e spese. Lo stesso diritto spetta agli enti privati che non perseguono scopi di lucro, salvo diverso accordo con gli autori delle opere pubblicate, nonché alle Accademie e agli altri enti pubblici culturali" sulla raccolta dei loro atti e sulle loro pubblicazioni". Invero, in primo luogo, l'art. 11 deve essere letto in uno con l'art. 29 della stessa legge che, esordendo con: "la durata dei diritti esclusivi di utilizzazione economica spettanti, a termine dell'art. 11, alle Amministrazioni dello Stato ecc.", finisce con l'indicare quale dei diritti d'autore spettino a tali enti: ovvero solo i diritti di utilizzazione economica e non anche i cosiddetti diritti morali d'autore quale il diritto di paternità dell'opera. Ma non solo: l'art. 11, comma 2, prevede espressamente la possibilità di derogare all'imputazione all'ente del diritto attraverso un diverso accordo con l'autore, lasciando così intendere come l'acquisizione del diritto sia avvenuta a titolo derivativo e non originario. Nello stesso senso l'art. 29, laddove prevede, per particolari enti, che trascorso il periodo di esclusiva l'autore riprenda integralmente la libera disponibilità dei suoi scritti. Per un approfondimento delle problematiche e per ampi riferimenti bibliografici e giurisprudenziali si rinvia a MARECCHI e LUERAZZI, *La legge sul diritto d'autore*, estratto dal *Commentario breve al diritto della concorrenza*, Padova, 1998, p. 16 e 17. In conclusione, sembra che il suggerimento della Commissione dei Trenta (in sede di approvazione del T.U.I.R.) di includere fra i redditi che compongono il reddito complessivo degli enti non commerciali i redditi di lavoro autonomo non fosse poi necessario (sul punto cfr. SACCHERO, *L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo Unico*, in *Corr. trib.*, 1989, circ. n. 8, p. 37). Invero, per gli unici redditi assimilati di lavoro autonomo materialmente imputabili ad un ente, ovvero per i redditi derivanti dallo sfruttamento delle opere di ingegno (di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico), l'assoggettamento a tassazione non potrebbe avvenire mai come reddito di lavoro, non potendo l'ente essere qualificato autore od inventore, mentre viceversa non si creerebbe alcun salto d'imposta potendo le eventuali royalties percepite essere tassate quali redditi diversi in base all'art. 67 T.U.I.R. (così ZIZZO, *Redditi delle Persone giuridiche (imposta sul)*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, p. 658; FANTEZZA, *Diritto Tributario*, Torino, 1998, p. 670; MONTI, *La disciplina degli enti non commerciali: la nozione di "reddito complessivo" e il problema degli enti di tipo associativo* (art. 111), cit., p. 754; contra DE MITA, *Principi di Diritto Tributario*, Milano, 2002, p. 259, il quale osserva: "La circostanza che non siano previsti i redditi di lavoro non è sufficiente ad escludere da tassazione i redditi assimilati a quelli di lavoro, quando siano percepiti da un ente non commerciale. Difatti non si capisce perché non debba essere tassato il diritto d'autore per un'opera scientifica percepito da un soggetto diverso da una persona fisica. Scopo della tassazione personale è quello di colpire tutti i redditi percepiti. L'assimilabilità di un reddito a quelli di una determinata categoria rileva solo ai fini della determinazione di esso. I redditi di lavoro non sono compresi fra quelli assabati in testa alle persone giuridiche perché, normalmente, sono frutto dell'attività dell'uomo. Ma se vi sono redditi che vengono di fatto percepiti da persone giuridiche, pur essendo redditi di lavoro, essi vanno tassati in testa a chi li percepisce"). È stato scritto, inoltre (SAC-

non sarebbe in grado di escludere da sola le attività diverse dall'art. 2195 c.c. dall'ambito dell'imponibilità (anche se in forma diversa), come si vorrebbe. Il requisito di economicità, pur ampio, in quanto ricomprendente anche il requisito organizzativo, diverrebbe inutile nel ragionamento giuridico svolto non consentendo di risolvere quei paradossi da cui è partito (come la "struttura alberghiera (...) per assistere persone indigenti") e che voleva risolvere. Pertanto, si è detto, volendo prescindere un istante dagli enti non commerciali, l'assenza di economicità porterebbe a conseguenze diverse, sotto il profilo della tassazione, a seconda della natura oggettiva dell'attività esercitata.

Queste osservazioni ci consentono di affermare che il carattere economico dell'attività non può mai coincidere, nemmeno per le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 2195 c.c., con l'organizzazione in forma di impresa, elemento che assume invece un ruolo determinante nel tracciare la linea di confine fra l'attività d'impresa fiscale e quella di lavoro autonomo, entrambe economiche (110). Se rilevante ai nostri fini, l'economicità deve eventualmente far riferimento agli indici della remunerazione dei fattori della produzione (o di altri indici, come vedremo, che attingono comunque al confronto delle entrate — nelle loro varie composizioni — con le relative spese) e dell'orientamento al mercato.

Anche analizzando il problema dal lato dell'elemento organizzativo si comprende quanto poco percorribile sia la tesi contraria.

Sulla forma, natura, oggetto e modalità di realizzazione dell'organizzazione in forma d'impresa di cui all'art. 55 T.U.I.R. si è

CHIERO, *op. cit.*, p. 42), che "forse la ragione di una siffatta disposizione di legge (art. 145 T.U.I.R., comma 1, parte II) è più semplice: probabilmente per gli enti non commerciali si è voluto sancire la commercialità di quelle attività generalmente considerate di lavoro autonomo che, come tali, non sarebbero state soggette ad alcuna imposizione, tuttavia, per le attività che non generano utili, in quanto i corrispettivi specifici non eccedono i costi di diretta imputazione, si è prevista espressamente la non commercialità". Per una diversa impostazione si rinvia al par. 1 del presente capitolo.

(110) Cfr. POLANO, *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*, Padova, 1984, p. 67 e ss., il quale afferma che l'elemento dell'organizzazione "sarebbe stato formalmente riconosciuto come essenziale alla connotazione tipica dell'impresa commerciale nel nuovo ordinamento civilistico sì da determinare il contenuto del criterio descrittivo della relativa fattispecie nel più ampio contesto dell'esercizio di attività economiche in generale"; ed ancora, nell'ipotesi di attribuzione all'organizzazione del significato di auto-organizzazione: "si giungerebbe infatti altrimenti a svuotare di contenuto specifico il concetto di impresa, assorbendo in esso tutte le possibili ipotesi di esercizio di attività economica fino a ricomprendervi anche quelle di lavoro autonomo".

attardata da sempre la dottrina giungendo spesso a conclusioni difformi. Certo il dibattito ha subito un'indubbia battuta d'arresto dapprima con l'introduzione dell'art. 115, lett. e-bis) del previgente T.U.I.R. e poi con la definitiva soppressione dell'ILOR, tuttavia la questione presenta ancora una certa rilevanza non fosse altro proprio per il tema degli enti non commerciali nel cui reddito complessivo non confluiscono i redditi di lavoro autonomo.

Di massima, in dottrina, vi è sostanziale accordo sul fatto che l'elemento organizzativo è dato dal coordinamento dei diversi fattori della produzione, tuttavia si discute ancora sulla circostanza se questo coordinamento debba o meno esteriorizzarsi, sull'oggetto del coordinamento e sulle modalità di realizzazione dello stesso (111).

Un dato appare comunque certo: anche assumendo l'organizzazione nell'accezione più semplice, ancorché sotto certi aspetti

(111) La prassi ministeriale contenuta nelle istruzioni alla dichiarazione, precisa il concetto di organizzazione richiamando l'assunzione in capo all'imprenditore del rischio d'impresa e l'impiego di lavoro altrui. Parte della dottrina ha invece identificato l'organizzazione con l'attività organizzativa. Sul punto DE ANGELIS, *Il concetto di reddito d'impresa: suoi lineamenti*, in *Incontri con il Banco di Roma, Atti del Convegno del 10/12 dicembre 1975*, Roma, p. 68. Per contro altri Autori hanno ritenuto necessario che l'attività organizzativa si espliciti su un insieme di elementi e di beni oggetto del coordinamento, richiamandosi all'azienda; così POLANO, *op. cit.*, p. 72 e TABET, *Problemi vecchi e nuovi in tema di imposizione sul reddito degli agenti di commercio*, in *Rass. trib.*, I, 1989, p. 198. La circostanza invece che l'art. 55 fa riferimento all'organizzazione "in forma d'impresa" ha fatto ritenere che non basterebbe la semplice "autorganizzazione" tipica del lavoro autonomo, ma occorrerebbe l'"eterorganizzazione", ovvero l'organizzazione esterna. Così FAVROZZI, *Imprenditore e impresa*, cit., p. 75; TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, Milano, 1991, p. 89, il quale, peraltro, fa esplicitamente riferimento a requisiti esteriori quali i locali utilizzati nell'attività, la ditta, l'utilizzo di collaboratori ecc. Conforme, CORDA, *Reddito d'impresa*, Roma, 1985, p. 37. Fra coloro che valorizzano gli elementi esterni si discute se privilegiare il momento organizzativo di fatto oppure quello di diritto. Sul punto FIURPA, *Riflessioni sulla individuazione del reddito d'impresa ai fini tributari*, in *Giur. comm.*, 1976, I, p. 110; D'AMATI, *L'impresa nella legislazione tributaria: le attività relative ai servizi escluse dall'art. 2195 c.c.*, in *Corr. trib.*, 1989, p. 2618. La dottrina si è anche occupata della rilevanza o meno dell'entità dei beni o dei fattori di produzione oggetto di coordinamento individuando talvolta, attraverso criteri funzionali, un livello minimo di eterorganizzazione al di sotto del quale il requisito richiesto dall'art. 55 non sussisterebbe; POLANO, *op. cit.*, p. 72; MICCINI, voce *Redditi (imposta locale sui)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1988, p. 182; TINELLI, *op. cit.*, p. 88. Secondo INGROSSO, *Reddito d'impresa. organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa (art. 51 e 115 del T.U.I.R., n. 917 del 1986)*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 92 e 93, il rilievo dell'organizzazione servirebbe per stabilire se l'attività è fiscale o d'impresa o di lavoro autonomo, mentre la dimensione servirebbe per assoggettarla o meno a ILOR il relativo reddito.

poco significativa, ovvero quella che la identifica nel coordinamento dei diversi fattori della produzione, la presunta coincidenza per le prestazioni di servizi diversi da quelle di cui all'art. 2195 c.c. fra organizzazione ed economicità appare insostenibile. Ciò porterebbe, infatti, alla conclusione, inaccettabile sul piano logico, di trattare diversamente due attività, entrambe organizzate, rese sistematicamente sottocosto e non orientate al mercato, ma differenti fra loro perché la prima consiste in un'attività oggettivamente commerciale di cui all'art. 2195 c.c. e la seconda in una prestazione di servizi diversa da quelle di cui alla medesima norma. La prima, pur organizzata, risulterebbe non economica per effetto del criterio di gestione non improntato al mercato e alla copertura delle spese, con la conseguenza di rimanere al di fuori della sfera impositiva. La seconda, pur essendo prestata sottocosto e non essendo orientata al mercato, risulterebbe comunque economica per la presenza dell'organizzazione, indice appunto di economicità per la citata dottrina. Appare evidente, dunque, l'inopportunità del richiamo all'organizzazione in forma di impresa di cui al secondo comma dell'art. 55 T.U.I.R. per affermare o escludere la presenza del requisito dell'economicità nello svolgimento dell'attività.

Un esempio limite ci consente di cogliere meglio il problema (112): si ipotizzi l'esistenza di una associazione con scopi benefici ed umanitari che abbia come oggetto esclusivo l'erogazione in gran parte finanziata dall'esterno di servizi didattici e formativi ad abitanti di paesi stranieri (113). Tale attività potrebbe

(112) Limite nel senso che verranno prese in considerazione attività umane sicuramente non economiche in quanto finanziate prevalentemente da contributi degli associati o di terzi. Secondo FIDALE, *op. cit.*, p. 337 e 338, la gratuità della prestazione di servizi o della cessione di beni e il correlativo integrale finanziamento dell'attività escludono senza ombra di dubbio l'economicità, trattandosi piuttosto di attività di erogazione.

(113) Si è preso a riferimento una prestazione di servizi diversa da quelle di cui all'art. 2195 c.c. finanziata in gran parte da contributi esterni. Nell'ambito delle attività diverse dal 2195 c.c. sono fatti rientrare dalla dottrina prevalente (FAVROZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, p. 104 e ss. c. 111, e POLANO, *op. cit.*, p. 89, che pur sposano teorie diverse. Cfr. Orpo, *Categorie commerciali, stricte e riforme tributarie. In Riforma tributaria e diritto commerciale, La fattispecie, Atti del convegno di Macerata (13-19 novembre 1976)*, Milano, 1978, p. 22) e dalla prassi (cfr. Ris. min., 30 aprile 1977, n. 71/496, in *Min. Fin.*, Roma, 1977, p. 175 e 176) le prestazioni didattiche, del portabagagli, di cure estetiche ed altre prestazioni dove l'apporto di capitali è praticamente irrilevante se non addirittura nullo e dove, per dirla secondo altra dottrina, la soglia di autonomia tecnica non viene raggiunta.

essere esercitata con la collaborazione di docenti volontari organizzati in una struttura verticale di tipo scolastico con l'ausilio di mezzi didattici (computer, videocassette, lavagne, ecc.). È evidente come in tale ipotesi si sia di fronte ad un caso di esercizio di attività oggettivamente diversa dal 2195 e sicuramente organizzata in forma di impresa (invero, presenta in tutto e per tutto un'organizzazione identica ad una scuola privata a pagamento). Ebbene, secondo la citata interpretazione dell'art. 55, comma 2 T.U.I.R. (114), tale attività sarebbe destinata a dar luogo a redditi d'impresa in quanto organizzata e, di conseguenza, economica.

Si consideri, poi, una associazione i cui appartenenti svolgano attività di produzione di oggetti di uso comune da cedere ad un prezzo che copre solo in minima parte i costi alle famiglie più bisognose (115). Mentre per quest'ultimo caso, secondo la richiamata dottrina non v'è esercizio d'impresa in senso fiscale per l'assenza del requisito di economicità, e ciò in quanto l'art. 2195 c.c. richiama a sua volta l'art. 2082 c.c. che presuppone, come si è detto, il requisito di economicità, nel caso della prestazione di servizi didattici organizzata si arriverebbe alla paradossale conclusione, non sussistendo (in ipotesi) il veicolo normativo dell'art. 2195 c.c., di una sottoposizione della medesima allo statuto fiscale dell'impresa, con l'evidente conseguenza, essendo l'unica attività esercitata dall'associazione, di rendere la stessa ente commerciale.

Riassumendo, applicando il citato ragionamento, l'incongruenza consisterebbe nel fatto che attività oggettivamente commerciali finiscono con il ricadere al di fuori del regime del reddito d'impresa per assenza di economicità, mentre attività oggettivamente escluse dall'ambito della commercialità finiscono con il ricadervi unicamente per la presenza di una organizzazione in forma d'impresa, presunto sintomo di economicità.

Il paradosso dovrebbe ancora una volta deporre per l'incongruità dei due requisiti, l'economicità, da un lato, e l'organizzazione dall'altro.

Ma a questa stregua, per assenza del veicolo normativo (l'art. 2195 c.c.) ci si chiede se sia veramente impossibile sostenere che

(114) GALLI, *op. cit.*, p. 349.

(115) Si ipotizzi inoltre che a tali organizzazioni non sia applicabile la L. n. 266 del 1991, per mancanza di documentato reimpiego dei proventi.

anche per le attività commerciali di cui al comma 2 dell'art. 55 si possa comunque tenere in considerazione il requisito di economicità di cui all'art. 2082 c.c..

La risposta dovrebbe essere negativa se si tiene in considerazione *la ratio* del comma 2 dell'art. 55 T.U.I.R.. Se scopo di tale norma era quello di porre una linea di confine netta fra l'impresa e il lavoro autonomo facendo rientrare nella prima le fattispecie diverse da quelle che davano luogo all'impresa commerciale in senso civilistico purché organizzate in forma di impresa, è evidente che il riferimento alle attività diverse da quelle di cui all'art. 2195 c.c. non sia mirato a far divenire impresa fiscale ciò che non è impresa civile per assenza di economicità. Se come si è sostenuto, l'organizzazione, ovvero il coordinamento dei fattori di produzione è comunque implicitamente richiesta dal primo comma dell'art. 55 — ciò che consente, da un lato, di considerare unitariamente la nozione fiscale impresa di cui ai primi due commi dell'art. 55 e, dall'altro, di avvicinarla di molto all'analoga definizione civilistica (116) — è evidente che l'economicità deve acquisire importanza sia nella definizione fiscale di attività commerciale contenuta nel primo comma, sia in quella contenuta nel secondo.

D'altro canto, l'art. 2195 c.c. non disciplina altro che un particolare tipo di impresa, ovverosia l'impresa commerciale. Se escludiamo, per lo meno in materia fiscale, che l'impresa che svolge attività di cui al 2195 esaurisca l'intero ambito dell'impresa (117) è evidente che il requisito di economicità in quanto riferito in generale all'impresa in senso fiscale (118), e non solo all'impresa esercente attività oggettivamente commerciale, potrà essere esteso anche a quella nella quale viene svolta una attività diversa da quelle

(116) Così FANTOZZI, *Imprenditore e impresa*, cit., p. 101, il quale ritiene che il primo comma faccia riferimento implicito all'organizzazione nel momento in cui richiama il concetto di produzione, mentre ne decreta l'irrilevanza sotto il profilo dell'esterna apparenza quando considera inconfidente l'organizzazione "in forma d'impresa". Esterna rilevanza che assume invece importanza nel secondo comma ove è richiesta per l'esistenza stessa dell'impresa fiscale. Per l'unitarietà della definizione di impresa fiscale e la rilevanza del requisito organizzativo nella definizione di impresa vedi anche INGOROSSO, *op. cit.*, p. 79 e 80, ove però l'Autore attribuisce una valenza parzialmente procedimentale alla norma del comma 1 dell'art. 55. Per l'Autore, infatti, la stessa rovescerebbe in capo al contribuente l'onere della prova circa l'insussistenza del requisito organizzativo in presenza di attività di cui all'art. 2195 c.c..

(117) Così FANTOZZI, *op. cit.*, p. 120.

(118) Cfr. sul punto ZAZZO, *op. cit.*, p. 649.

previste dal 2195. Pertanto, il requisito dell'economicità potrebbe (anzi, a maggior ragione, dovrebbe) trovare applicazione anche per le attività diverse dal 2195, e ciò, si ribadisce, senza dover scomodare in nessun caso, il diverso elemento dell'organizzazione in forma d'impresa.

In conclusione, si deve sottolineare che solo dando accesso, nell'esegesi dell'art. 55 T.U.I.R., al concetto di economicità (119) è possibile continuare a qualificare come ente non commerciale l'ente che svolge in via principale un'attività oggettivamente commerciale (ad esempio, gestione di una struttura di ricovero per indigenti) ed organizzata, gestione di una struttura di ricovero per il mercato e/o programmata in perdita e/o sovvenzionata prevalentemente dall'esterno. In caso contrario, non solo l'attività darebbe luogo a reddito d'impresa, ma l'ente dovrebbe essere qualificato come ente commerciale, in quanto, come più volte ricordato, la disposizione dell'art. 143 T.U.I.R. in commento può trovare applicazione solo per le attività marginali degli enti non commerciali.

7.2. Il requisito dell'economicità.

Rilevata ancora una volta l'importanza dell'economicità per l'individuazione dell'ambito della commercialità, non si può dire che della stessa sia stata fornita, ancora, una definizione precisa. Il concetto è privo, in verità, di alcun referente normativo e per l'interpretazione dello stesso la dottrina esaminata è ricorsa a criteri sociali, cioè alla comune accezione del termine, ancorché, si è detto, non univoca (120). Inoltre, la dimostrata circostanza che la rilevanza dell'economicità troverebbe riscontro in norme tributarie diverse dall'art. 143 T.U.I.R. e di natura generale, rischia di sminuire la portata di quest'ultima disposizione, ciò che impone necessariamente un'indagine sui rapporti fra il concetto generale di attività economica e l'art. 143 T.U.I.R.. In tal modo, è possibile recuperare anche quelle implicazioni di ordine negativo che la

(119) Per l'irilevanza vedi invece BELLI CONTARINI, *op. cit.*, p. 384.

(120) Per l'utilizzabilità di tale criterio interpretativo in assenza di previsioni specifiche (pur se per fattispecie diverse), POLANO, *op. cit.*, p. 70.

norma è in grado di produrre sul concetto di economicità e che consentono di circoscriverlo ulteriormente.

Si è detto che, secondo una certa dottrina (121), sarebbe economica la gestione informata alla produzione di nuova ricchezza e ciò sulla base dell'art. 143 T.U.I.R..

Preciando un istante dalla già dimostrata insufficienza della premessa da cui muove tale definizione, l'art. 143 T.U.I.R. richiede che, ai fini dell'esclusione del carattere commerciale di un'attività marginale di un ente non commerciale, oltre agli altri tre noti requisiti, la stessa sia svolta dietro pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione (lett. d).

Ma se è economica quella gestione improntata alla produzione di nuove ricchezze, oververosia quella gestione programmata perché i corrispettivi superino i costi di diretta imputazione, allora la previsione dettata dall'art. 143 T.U.I.R. alla lett. d) per gli enti non commerciali risulterebbe sempre assorbita dalla definizione generale di economicità, anzi, rischierebbe, contrariamente alla sua ratio di norma agevolativa, di divenire penalizzante. Infatti, in caso di assenza di un altro dei tre requisiti (ad esempio, in presenza di una specifica organizzazione) la norma interpretata a contrario implicherebbe la commercialità dell'attività anche se la stessa sia stata programmata in pareggio.

È evidente, a questo punto del ragionamento, che l'art. 143 T.U.I.R. (a prescindere dalla sua inapplicabilità ad attività diverse da quelle marginali dell'ente non commerciale) si pone su un piano diverso rispetto al concetto di commercialità di cui all'art. 55 T.U.I.R., ancorché consenta di circoscriverne, per quanto possibile, la nozione. La norma consente, infatti, di ridurre il ventaglio di ipotesi nelle quali è possibile affermare che una gestione non è economica a quelle programmate per creare un rapporto fra componenti positivi e negativi del risultato economico meno impegnavo rispetto alle gestioni programmate per produrre un utile o un avanzo di bilancio.

Nel diritto commerciale non esistono sul punto posizioni univoche (122), ancorché l'orientamento secondo cui per aversi eco-

(121) PROTO, *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale*, cit., p. 889.

(122) Nel senso della produzione di nuovo ricchezza, GENOVESE, *La nozione giuridica dell'imprenditore*, Padova, 1990, p. 27; FERRARA CONSI, *Gli imprenditori e le so-*

normicità è sufficiente che la gestione sia programmata in pareggio risulti adeguatamente motivato e condivisibile.

Ad ogni buon conto, come si è già detto, non è auspicabile che l'incertezza insita nell'interpretazione di un concetto in una branca del diritto si trasmetta anche ad altre branche, e, a maggior ragione, nel caso di specie ove un'apposita norma tributaria, l'art. 143 T.U.I.R., può agevolare l'interpretazione.

L'affermazione secondo la quale perché una gestione sia economica è sufficiente la programmazione del pareggio di bilancio, ovvero sia sufficiente che "il corrispettivo che se ne ricava sia in grado di remunerare i diversi fattori produttivi" (123) — teoria che, come si è visto, poggia le sue basi su un solido, ancorché non univoco, orientamento civilistico — risulta in campo tributario sicuramente compatibile con l'art. 143 T.U.I.R., ciò che non avviene nell'ipotesi in cui la gestione sia programmata per l'utile o l'avanzo economico.

Nel caso di un'attività marginale di un ente non commerciale esercitata mediante una specifica organizzazione e dietro pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione, l'art. 143 T.U.I.R. non potrebbe trovare applicazione. Ciò non significa, tuttavia, a nostro parere, che l'attività sia commerciale. Lo sarà senza ombra di dubbio se la stessa risulta economica perché programmata semplicemente per remunerare i fattori della produzione (ovverossia programmata, al limite, per il pareggio): in tal caso, infatti, non ricorre uno dei requisiti di cui all'art. 143 T.U.I.R. (la specifica organizzazione). Diversamente, ovvero sia nel caso di programmata insufficienza dei corrispettivi a coprire i costi, l'assenza di economicità rende superflua comunque ogni verifica dei citati ulteriori requisiti (124).

cietà. Milano, 2001, p. 30; *contra*, nel senso della sufficienza del metodo del pareggio di bilancio, GALGANO, *L'imprenditore*, Bologna, 1986, p. 41; *idem*, voce *Imprenditore*, in *Dig.*, sez. comm., IV ed., Torino, 1992, vol. VII, p. 10; sul punto vedi inoltre, CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, I, *Diritto dell'impresa*, Torino, 1986, p. 34 e ss.; SPADÀ, voce *Impresa*, in *Dig.*, disc. priv., sez. comm., Torino, 1992, VIII, p. 32 e 50; ORPE, voce *Impresa e imprenditore*, in *Enc. giur.*, Roma, 1984, p. 4. Con riferimento all'impresa pubblica VALENTINI, *L'impresa pubblica*, Milano, 1980, p. 132 e ss. (il quale ritiene necessario il requisito dell'orientamento al mercato); M.S. GIANNINI, in *Riv. soc.*, 1958, p. 230; CAJESSE, voce *Ente pubblico economico*, in *Noviss. dig. it.*, Torino, 1960, vol. VI, p. 573.

(123) GALLO, *op. cit.*, p. 349.

(124) Un esempio del tutto identico viene risolto da GALLO, *op. cit.*, p. 352, nello

A questo punto, la nozione di economicità appena analizzata, seppur compatibile con l'art. 143 T.U.I.R., non appare ancora appagante. Si è detto, per gli enti *non profit*, che la formula della "totale remunerazione dei fattori della produzione" è di scarsa utilità per la rarità di attività "scientemente programmate in percentuale" (125), ma in realtà la formula indicherebbe la potenziale estrazione dei ricavi derivanti dall'attività, e non da altre fonti estranee alla medesima, a paraggiare per lo meno i costi (126). Forse il contenuto che si sta cercando di dare al concetto di economicità appare ancora inadeguato per la facilità con cui l'assenza di economicità potrebbe essere appositamente "programmata" e, di conseguenza, l'obbligo tributario eluso.

Infatti, la circostanza che i ricavi non siano in grado di coprire i costi potrebbe non essere necessariamente indicativa della carenza di economicità.

Non è assurdo ipotizzare un imprenditore individuale che, per mantenere una posizione strategica sul mercato in un settore che svolge funzione propulsiva sugli altri (127), oltre a gestire in società altre imprese, ne gestisce scientemente una cronicamente in perdita essendo consapevole, anche per le passate esperienze, che mai i ricavi copriranno i costi. O si pensi ancora all'ente pubblico che viene deputato a svolgere un'attività oggettivamente commerciale in un settore abbandonato dai privati perché non redditizio ma socialmente ed economicamente rilevante per la comunità. Ci

stesso senso, ancorché partendo da presupposti non accettati nella presente trattazione: per evitare, infatti, l'inconciliabilità fra la presenza di una organizzazione (specificata) — sintomo per l'Autore di economicità se in forma di impresa — e di una attività non remunerativa dei fattori produttivi — sintomo di non economicità — l'Autore preferisce optare per la non equivalenza fra organizzazione specifica (di cui all'art. 143 T.U.I.R.) e organizzazione in forma d'impresa di cui all'art. 55 T.U.I.R.

(125) Così, da ultimo, FUSALE, *op. cit.*, p. 338.

(126) In tal senso anche BEGHIN, *I contributi e le liberalità a favore delle imprese*, Milano, 1997, p. 245 e ss., il quale propone (p. 247) il criterio della prevalenza della fonte di finanziamento e CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 262 e ss., la quale invece sottolinea come ciò non contrasti con l'attribuzione al reddito d'impresa dei contributi operata dagli artt. 85 e 88 T.U.I.R. (artt. 53 e 55 del prelegge Testo Unico) eolando, quelli contemplati nella prima norma, una natura corrispettiva, mentre quelli di cui alla seconda una natura straordinaria rispetto alla normale attività gestionale.

(127) Ad esempio, il caso dell'impresa A, che opera nel campo della selezione del personale per consistenti realtà produttive, la quale attinge dalle risorse umane dell'impresa B che a tal fine e sottocosto svolge attività di attività-didattica-formativa.

si chiede se sia possibile, realmente, in tali ipotesi escludere la commercialità solo perché il criterio di gestione non è improntato nemmeno al pareggio.

La risposta negativa sembra la più corretta, e ciò a prescindere dall'analisi della forma con cui vengono svolte tali attività e dalla presenza o meno di organizzazione in forma di impresa. La circostanza che il programma di gestione non sia improntato nemmeno al pareggio non deve indurre ad affermare che l'economicità non sia elemento rilevante nella valutazione della commercialità, quanto che l'economicità non si può risolvere nella sola formula del programma pareggio. Ed è per questo che al programma di gestione occorre affiancare, come elemento concorrente necessario alla valutazione del carattere economico dell'attività, l'orientamento al mercato. Negli esempi su esposti, ad esempio, l'imprenditore o l'ente pubblico comunque esercitano un'attività rivolta al mercato secondo schemi produttivi e logiche imprenditoriali (128).

Il riferimento al mercato, tuttavia, appare spesso dato difficile da gestire posta la varietà delle connotazioni e delle caratteristiche che esso può assumere nella realtà.

Non solo. La remunerazione dei fattori produttivi e l'orientamento al mercato, quali indici concorrenti di economicità, risultano incapaci a cogliere l'essenza del criterio di gestione di soggetti come le associazioni che sotto il profilo finanziario attingono prevalentemente le proprie risorse da contribuzioni dei soci o esterne e da liberalità (129).

Giunti a questo punto, però, la questione esula dall'argomento in oggetto, ancorché per completezza, occorra far presente che, per ragioni antielusive, per la difficile gestibilità del requisito del riferimento al mercato ed infine, ma non ultimo, per la difficile applicabilità delle logiche di mercato ad enti che perseguono spesso finalità "ideali" (130), la dottrina ha cercato (si è detto per que-

(128) Nello stesso senso con riferimento alle problematiche dell'impresa pubblica, VALENTINI, *op. cit.*, p. 132, secondo il quale "non qualunque attività economica, dunque, ma solo quella diretta al mercato è impresa". Conforme in campo tributario, GALLO, *op. cit.*, p. 349, il quale affianca al criterio oggettivo di economicità quello del riferimento al mercato.

(129) Così FEBELE, *op. cit.*, p. 337 e CASALDI, *ult. op. cit.*, p. 264.

(130) Quest'ultimo riferimento implicherebbe in un certo senso un ritorno dell'importanza dello scopo di lucro per la qualificazione del soggetto.

st'ultima tipologia di enti, fra i quali non rientrano i consorzi), un criterio distintivo diverso che rispetti comunque i collegamenti e le esigenze suvviste. Un criterio, che non si appiattisse sulla rigida posizione ministeriale (131) secondo la quale esisterebbe un collegamento diretto fra il corrispettivo e la commercialità dell'attività (132). D'altra parte, ancorché l'argomento si presti a serie critiche, si finirebbe col gravare di oneri contabili e formali prestazioni di servizi che, in presenza delle predette condizioni, non sono in grado di produrre gettito in favore dell'erario (133).

Per tali ragioni si è pensato, per tali enti, di sostituire al programma di remunerazione dei fattori produttivi la formula del programma di finanziamento dell'attività. Secondo tale impostazione è possibile considerare economica quell'attività prevalentemente sovvenzionata con i proventi dell'attività medesima e, per contro, non economica quell'attività finanziata prevalentemente da contributi esterni o da liberalità, provenienti dagli stessi membri dell'organizzazione (ad esempio, associati) o da fonti diverse. In tale ipotesi la prevalenza andrà necessariamente valutata sotto il profilo quantitativo (134), posto che una valutazione di ordine qualitativo diverrebbe poco significativa e di difficile gestione.

Per i consorzi, come si vedrà nel prosieguo, il sicuro interesse economico perseguito dai consorziati attraverso la disciplina e la gestione in comune di determinate fasi delle rispettive imprese induce, comunque, a ritenere applicabile il concetto di economicità basato sui parametri legati alla remunerazione dei costi e all'orientamento al mercato.

8. L'incidenza dello scopo mutualistico sulla commercialità.

Nel tentativo di ricostruire i confini della nozione di commercialità, con riferimento soprattutto ai consorzi tra imprenditori,

(131) Vedi Ris. min., 16 agosto 1974, n. 11/539, in *Imp. dir. ex.*, 1975, III, p. 194; Ris. min., 14 agosto 1975, n. 2/1675, in *Dir. prat. trib.*, 1977, I, p. 991; Ris. min., 23 settembre 1975, n. 11/569, in *Boll. trib.*, 1977, p. 264; Nota, 18 giugno 1976, n. 10/620, in *Boll. trib.*, 1977, p. 42; Ris. min., 28 luglio 1977, n. 11/5298, *cit.*.

(132) Sul punto MONTI, *op. cit.*, p. 755.

(133) FIANDACA, *Enti non commerciali. Associazioni riconosciute e non*, in *Rass. trib.*, 1991, quad. monitem., n. 9, p. 40.

(134) Conforme, FEBELE, *op. cit.*, p. 339.

non si può fare a meno di affrontare il problema della rilevanza dello scopo perseguito dal soggetto nell'esercizio dell'attività.

Nel campo dei tributi diretti si tende, normalmente, salvo per particolari discipline di settore, a non riconoscere rilevanza alcuna nella valutazione della natura commerciale dell'attività allo scopo perseguito dal soggetto agente.

Spesso, a tale conclusione si perviene utilizzando la norma contenuta nel comma 1 dell'art. 143 T.U.I.R. la quale, nel disciplinare la determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali, prescinde dall'effettiva destinazione dello stesso. Solo per tali enti, infatti, potrebbe avere un senso porsi il problema dell'eventuale rilevanza dello scopo, posto che per gli enti commerciali la tassazione colpisce il reddito da qualunque fonte provenga e a qualunque scopo sia destinato (135). Tanto più che per gli enti societari lo scopo di lucro, tranne le società cooperative a responsabilità limitata e le società di mutua assicurazione (136), appare immanente al soggetto stesso.

Se quindi la destinazione del reddito è ininfluente ai fini della sua tassazione, a poco rileva la circostanza che l'ente, in attuazione del proprio statuto, lo utilizzi per fini sociali, umanitari, di volontariato, od altro (137).

È importante sottolineare però che la previsione testé citata, prima che al reddito complessivo, si riferisce alle singole categorie ivi richiamate, con ciò non lasciando dubbio alcuno che la destinazione o lo scopo a cui è destinato il reddito appartenente ad una determinata categoria è totalmente irrilevante ai fini della sua qualificazione (138).

(135) Cfr. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, cit., p. 73.

(136) Tali soggetti sono peraltro ricompresi fra gli enti societari di cui alla lett. a) dell'art. 73 T.U.I.R. e assoggettati ad imposizione secondo la normativa di principio dettata per le società di capitali.

(137) Cfr. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., p. 301, la quale dopo aver evidenziato che con la riforma tributaria il principio di personalità del prelievo convive con un assetto di rilevazione dell'imponibile di matrice reale (simile a quello ante riforma), afferma che "l'ente non commerciale risulta così informato ad un regime di tassazione dei redditi in ragione della loro fonte di produzione oggettivamente considerata: tutto ciò — ripetiamo — senza alcun riconoscimento di rilevanza fiscale unica ed unitaria del suo *agere* giuridico in ragione del fine e dei risultati perseguiti".

(138) Il principio dell'irrilevanza della destinazione del risultato economico è riconosciuto dalla pressoché unanime dottrina: MICCINESI, *I tributi diretti erariali*, in RUSSO,

Appare pertanto evidente che lo scopo ultimo perseguito dall'ente nello svolgimento di un'attività non può mai influire sulla natura commerciale o meno della stessa. Quand'anche svolta allo scopo di generare risorse economiche utili a perseguire fini sociali o umanitari o comunque estranei al fine di lucro, se commerciale, produrrà comunque un reddito d'impresa (o diverso, se non abituale) tassabile in capo all'ente.

La collocazione della disposizione a tale stadio dimostra, appunto, che la natura commerciale di un'attività prescinde necessariamente dallo scopo e che dunque quest'ultimo non può in ogni caso influire sul requisito di economicità, si è detto, di fon-

Manuale di diritto tributario, Milano, 1994, p. 595; FRANSONI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, p. 141; PROTO, *Attività istituzionale di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, in *Rass. trib.*, 1990, I, p. 300 e ss.; IBSM, *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale*, cit., p. 882 e ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. II. Parte speciale*, Torino, 2002, p. 136 e ss.; FICARI, *Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativa nella tassazione delle associazioni*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998, p. 11 e 14; CASTALDI, *Lucri e ombre sul regime fiscale riservato alle organizzazioni di volontariato dalla legge 11 agosto 1991*, n. 266, cit., p. 268 e ss.; MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, cit., p. 429; ZIZZO, *op. cit.*, p. 644; POLANO, *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*, cit., p. 210; SACCHETTO, *op. cit.*, p. 20 e ss.; MARCHESE, *In tema di commercialità di enti non societari e di riduzione dell'IRPEG alla metà*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, II, p. 541; FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., p. 350; NUZZO, *op. cit.*, p. 124; MARTELLONE, *Enti non commerciali e imposte sui redditi*, in *Corr. trib.*, ins. n. 13, 1995, p. IV. Nello stesso senso anche la giurisprudenza prevalente (Corte Cass., 10 ottobre 1991, n. 10404, cit.; Comm. trib. cent., 8 ottobre 1991, n. 6683, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, p. 751; Comm. trib. cent., 24 gennaio 1986, n. 695, in *Giur. imp.*, 1986, p. 974) e la prassi ministeriale (Ris. min., 18 dicembre 1975, n. 10/50115, in *Cod. IP SOA II.DD.*, Int. n. 26; Ris. min., 25 marzo 1976, n. 10/614, in *Boll. trib.*, 1977, p. 278; Ris. min., 13 maggio 1977, n. 10/692, in *Dir. prat. trib.*, 1978, I, p. 1420; Ris. min., 16 settembre 1977, n. 11/5380, in *Cod. IP SOA II.DD.*, Int. n. 74; Ris. min. 12 settembre 1981, n. 11/7766, in *Cod. IP SOA II.DD.*, Int. n. 97; Ris. min., 27 ottobre 1989, n. 11/1259, in *Cod. IP SOA II.DD.*, Int. n. 55. Non si può tuttavia non evidenziare come talvolta la giurisprudenza di merito abbia valorizzato l'assenza del fine lucrativo per sostenere la natura non commerciale dell'ente (Comm. trib., I° g. Milano, 13 maggio 1977, in *Boll. trib.*, 1977, p. 1648; Comm. trib. cent., 19 giugno 1987, n. 4964, in *Giur. imposte*, 1988, p. 805; Comm. trib., I° g. Roma, 21 dicembre 1988, n. 88170719, in *Cod. IP SOA II.DD.*, Int. n. 136; Comm. trib. cent., 21 dicembre 1988, n. 8775, in *Boll. trib.*, 1989, p. 849). Per l'approfondito esame della tendenza della legislazione speciale (art. 148 T.U.I.R. (ex art. 111); L. n. 398 del 1991 per le associazioni non lucrative; L. n. 266 del 1991 per le organizzazioni di volontariato e D.Lgs. n. 460 del 1991 per le ONLUS) ed attribuire importanza allo scopo lucrativo soggettivo, in contrasto con il principio generale esaminato, si rinvia a CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte dirette*, cit., p. 306 e ss.

damentale importanza per l'attribuzione all'attività svolta di tale natura.

Tali considerazioni risultano corrette anche se applicate al caso dei consorzi industriali. Per essi potrebbe, infatti, sorgere il dubbio che lo scopo mutualistico, a cui, secondo alcuni, è rivolta l'attività consortile, faccia divenire non economica, e pertanto non commerciale, la stessa.

Pur rinviando al capitolo III l'esame delle problematiche fiscali connesse allo scopo mutualistico perseguito dai consorzi, è bene far presente sin d'ora che non v'è sostanziale accordo nella dottrina commerciale sull'argomento, né per quanto attiene alla definizione di scopo mutualistico, né per quanto riguarda la sua indispensabilità nell'individuazione della nozione di consorzio, né infine per quanto attiene alla conciliabilità o meno del medesimo con lo scopo di lucro.

In ogni caso, anche se si abbracciano le tesi più estreme che ritengono lo scopo mutualistico immanente alla definizione di consorzio e comunque inconciliabile con lo scopo di lucro, il medesimo non dovrebbe comunque influire sulla natura economica o meno dell'attività consortile svolta.

Infatti, la remunerazione dei fattori produttivi, requisito indispensabile perché un'attività possa dirsi economica, non implica necessariamente il programmato realizzo di un utile o di un avanzo: un'attività economica può quindi essere svolta per uno scopo mutualistico.

D'altro canto lo stesso legislatore ha incluso *ope legis* le cooperative fra gli enti formalmente commerciali di cui all'art. 73, lett. a) T.U.I.R., a dimostrazione che per tali soggetti, per i quali lo scopo mutualistico non è in discussione, il fine non influenza mai la tassazione.

La mutualità implica necessariamente il rificimento dell'attività ai consorziati, ma ciò non significa che la stessa non possa essere mai rivolta al mercato. Valga per tutti l'esempio dei consorzi per la vendita, per i quali il rapporto con il mercato esterno risulta addirittura indispensabile per il perseguimento dello scopo consortile.

Quindi, in conclusione, è da escludere, per i consorzi, che lo scopo mutualistico acquisti rilevanza ai fini tributari nella fase dell'attribuzione o meno della natura commerciale all'attività consortile.

9. La nozione oggettiva di attività commerciale.

Così come appare indispensabile indagare attorno al requisito di economicità quando si esamina il carattere commerciale di un'attività, anche la definizione dell'ambito delle attività oggettivamente commerciali possiede analogo importanza. Infatti, le prestazioni di servizi non rientranti nell'ambito dell'art. 2195 c.c. danno luogo ad attività commerciali solo se organizzate in forma di impresa. E, si ribadisce, la definizione di attività commerciale è fondamentale per distinguere gli enti commerciali dagli enti non commerciali e pertanto i consorzi commerciali da quelli non commerciali.

Estremamente controversa resta comunque l'individuazione delle prestazioni di servizi che devono ritenersi comprese e quelle che invece non devono ritenersi comprese nell'art. 2195 c.c., anche alla luce dei rapporti esistenti fra reddito d'impresa e reddito di lavoro autonomo (139).

Si noti che il problema, lungi dall'essere venuto meno, prima con l'intervento dell'art. 115 lett. e-bis (140), e, successivamente, con l'abolizione dell'ILOR (141), mantiene la sua rilevanza non fosse altro che per le previsioni degli artt. 73 e 143 T.U.I.R. che

(139) La problematica ha infatti subito, in passato, improvvise accelerazioni e brusche frenate in relazione sia ad alcune note pronunce giurisprudenziali — Corte Cost., sent. n. 42 del 1980; sent. n. 87 del 1986; Corte Cass., sez. civ., sent. n. 3477 del 1987 — sia ad alcune modifiche legislative all'art. 51 del previgente T.U.I.R. e, in ultima, all'art. 115, lett. e-bis) del previgente T.U.I.R. in tema di ILOR, imposta oramai abrogata.

(140) Che escludeva da ILOR le attività imprenditoriali organizzate prevalentemente con il lavoro dell'imprenditore e dei suoi familiari o dei soci a condizione che il numero complessivo delle persone addette, esclusi gli apprendisti fino ad un massimo di tre, e compresi il titolare e i soci non fosse superiore a tre. Per un commento alla disciplina nonché per gli ampi riferimenti bibliografici si rinvia a SCHIAVOLIN, *Funzione, presupposto e soggetti passivi, in Imposte sul reddito delle persone giuridiche, Imposta locale sui redditi*, in *Giur. sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURO, cit., p. 394.

(141) In vigore l'ILOR, prima dell'introduzione del citato art. 115, lett. e-bis), la distinzione fra attività ricomprese e non nell'ambito dell'art. 2195 c.c. assumeva un ruolo fondamentale per stabilire quali prestazioni (quelle ricomprese) costituivano esercizio di impresa o prescindere dall'organizzazione in forma di impresa e quali (quelle non ricomprese) davano luogo a redditi di impresa se organizzate e a redditi di lavoro autonomo se non organizzate. L'importanza risiedeva nella circostanza che a seguito della nota sent. della Corte Cost., n. 42 del 1980, i redditi di lavoro autonomo non scontavano l'imposta locale. Con la sostituzione dell'IRAP all'ILOR, avvenuta con il D.Lgs. n. 446 del 1997, la problematica è stata indubbiamente ridimensionata posto che il tributo regionale è applicabile ad entrambe le categorie di reddito.

richiamano la distinzione. La sua soluzione riguarda ancora una volta, comunque, l'interpretazione della norma fondamentale in materia di reddito d'impresa, per l'appunto l'art. 55 T.U.I.R. (142) dove l'espressione ricorre per la prima volta nel Testo Unico.

In particolare, la questione si pone con riferimento alla disposizione di cui al n. 1 dell'art. 2195 c.c., posto che le previsioni dei numeri successivi appaiono sufficientemente circoscritte anche se trasposte nell'ambito dell'interpretazione della norma tributaria che la richiama.

Ad ogni buon conto, l'interpretazione che viene data in campo tributario all'art. 2195 c.c., n. 1, non corrisponde a quella della prevalente dottrina civilistica, che svaluta l'aggettivo "industriale", ritenendolo per lo più sinonimo di "non agricolo" (143).

D'altra parte, si può capire che in diritto commerciale si cerchi di intendere le attività elencate nell'art. 2195 c.c. nell'accezione più ampia possibile, visto che si tratta delle attività che, se esercitate da un imprenditore, lo assoggettano allo "statuto spe-

(142) Per l'esame delle principali teorie elaborate attorno alla nozione oggettiva di attività commerciale cfr. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, cit., p. 106 e ss.; MICHELI, *Reddito di impresa e imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, I, p. 415 e ss.; IODEM, *Soggettività e categorie civilistiche*, cit., p. 34; POLANO, *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*, cit., p. 52; D'AMATI, *L'impresa nella legislazione tributaria: le attività relative ai servizi escluse dall'art. 2195 c.c.*, in *Corr. trib.*, 1989, p. 2547; BUAPP, *Riflessi delle recenti modifiche IVA sulla nozione di impresa e di esercizio di arti e professioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, p. 34 e ss.; SALVETTI GRAPPA, *Per una definizione sulla "zona grigia" tra redditi di impresa e redditi di lavoro autonomo*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 975 e ss.; GULMANELLI, *La nozione di lavoro autonomo nella disciplina IRPEF: spunti sistematici*, in *Giur. comm.*, 1978, I, p. 923 e ss.; OPPO, *Categorie commercialistiche e riforma tributaria*, cit., p. 22; cfr. inoltre GIOVANNINI, *L'imprenditore commerciale e l'art. 51 T.U.I.R.: una nuova lettura per armonizzare il sistema*, in *Mass. trib.*, 1988, I, p. 607; IODEM, *Note in tema di organizzazione imprenditoriale nel sistema delle imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, p. 601; IEROSMO, *Reddito di impresa, organizzazione in forma di impresa e piccola impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 49. Per l'esautiva elencazione della vastissima dottrina e giurisprudenza sul concetto di impresa fiscale, non già richiamata nel presente capitolo si rinvia al contributo di GIOVANNINI, *La nozione di imprenditore*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretto da L'ESAURO, Torino, 1994, p. 419 e ss.

(143) Cfr. GALGANO, *L'imprenditore*, Bologna, 1990, p. 36; AULETTA e SALANITRO, *Diritto commerciale*, Milano, 2001, p. 10; vedi anche FRANCESCHELLI, *Imprese e imprenditori*, Milano, 1964, p. 82; MINERVINI, *L'imprenditore: fattispecie e statuti*, Napoli, 1970, p. 39 e ss.; CORRA MOSSA, *Trattato del nuovo diritto commerciale*, Milano, 1942, I, p. 77 e ss.; OPPO, *Note preliminari sulla commercialità dell'impresa*, in *Riv. dir. civ.*, 1967, I, p. 356; CASANOVA, *Impresa e azienda*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da VASSALLI, Torino, 1974, X, p. 119 e ss.. Per la giurisprudenza, Corte Cass., 20 aprile 1995, n. 4421, in *Mass. giur.*, 1995.

ziale" dell'imprenditore commerciale, e soprattutto, ricorrendone i presupposti, alla disciplina del fallimento.

Nel diritto tributario, per contro, anche a causa della previsione di cui all'art. 55, comma 2 T.U.I.R. che fa riferimento ai "servizi non rientranti nell'art. 2195", l'aggettivo "industriale" è stato talvolta valorizzato, attribuendo, così, all'art. 2195 c.c. un significato più aderente al dato economico-sociale (144), talvolta svalutato, giungendo così a soluzioni diverse per il citato attributo.

Le posizioni che svalutano il concetto di "industrialità" ritenendolo complementare all'"agrarità" (145), sono da reputarsi, sotto questo profilo, piuttosto isolate. E ciò perché, nell'ambito del reddito d'impresa, la distinzione fra attività commerciali e agricole è già disciplinata nell'art. 55, comma 1 T.U.I.R. laddove si richiama l'art. 32 in tema di redditi agrari. Allo stesso modo nell'IVA, dove l'art. 4 fa già distinto riferimento all'art. 2195 e all'art. 2135 c.c., pur richiamando comunque, dopo le ultime modifiche alla norma introdotte nel 1997, le prestazioni diverse dall'art. 2195 c.c..

Le altre ricostruzioni teoriche che svalutano il requisito dell'industrialità risultano sicuramente più pregevoli ed articolate, cercando, come si vedrà, con varie difficoltà, di adeguare l'interpretazione della norma tributaria che richiama concetti civilistici alle peculiari esigenze fiscali.

In particolare, parallelamente alla svalutazione del requisito di industrialità è stata valorizzata la distinzione fra *produzione di servizi* (n. 1 dell'art. 2195 c.c.) e *prestazione di servizi* (comma 2, lett. a), art. 55 T.U.I.R.) riconoscendo il carattere imprenditoriale, da un lato, alle attività di produzione di servizi date dalla combinazione dei diversi fattori produttivi (capitale e lavoro), anche se non organizzate, e, dall'altro, a quelle di prestazione di servizi —

(144) Per le implicazioni che ne seguono anche in diritto commerciale cfr. OPPO, *Categorie commercialistiche e riforma tributaria*, cit., p. 22.

(145) Cfr. GULMANELLI, *La nozione di lavoro autonomo nella disciplina IRPEF: spunti sistematici*, cit., p. 923 e ss., secondo il quale "industriale" significa "non agricolo e non relativo ad arti e professioni", per cui tutte le attività non appartenenti a tali ambiti rientrerebbero nella categoria delle imprese commerciali anche se svolte a livelli organizzativi minimi o nulli.

dove è presente come fattore produttivo unicamente il lavoro — purché organizzate in forma di impresa (146).

Nella definizione di servizio prestato entrerebbero, secondo tale teoria, sia i servizi materiali, sia quelli misti (intellettuali e materiali insieme) (147). Anche in tal caso diviene difficile comunque conciliare la definizione di produzione di un servizio con il requisito organizzativo, anch'esso dato dal coordinamento dei diversi fattori produttivi, se non affermando che il comma 2 dell'art. 55 richiede qualcosa di più del semplice coordinamento dei fattori produttivi, elemento minimo dell'organizzazione, pretendendo che quest'ultima si esteriorizzi attraverso un'adeguata "forma" (la forma d'impresa) (148).

V'è poi una corrente di pensiero che ritiene che le attività non industriali ricadenti nel secondo comma siano quelle intellettuali (149).

Per le ricostruzioni teoriche che hanno valorizzato il requisito dell'industrialità non si può non rammentare per livello di approfondimento quella secondo cui tale requisito discriminerebbe non in base alla natura dell'attività, bensì in base alle modalità di svolgimento della stessa e alle sue dimensioni: sarebbe industriale in tal modo l'attività dotata di autonomia "tecnica" rispetto all'opera di coloro che ne determinano lo svolgimento (150). Ne emerge, quindi, la centralità, ai fini fiscali, del suddetto requisito, con la conseguenza che i redditi derivanti dalle attività di prestazione di servizi non comprese nell'art. 2195 c.c., perché non svolte con modalità e limiti dimensionali proprie della cosiddetta "industria", ricadrebbero tra quelli di impresa o di lavoro autonomo a seconda delle modalità con le quali vengono svolte, modalità che dipende-

(146) Cfr. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 104 e ss. e 111; POTTIO, *Il sistema delle imposte dirette*, cit., p. 136.

(147) Così anche FIUPEL, *Riflessi delle recenti modifiche IVA sulla nozione di impresa e di esercizio di arti e professioni*, cit., p. 36.

(148) Per la critica a questa posizione, vedi INCROSSO, *op. cit.*, p. 90, secondo il quale la locuzione "in forma d'impresa" non implica che l'organizzazione deve traspirare esternamente, bensì che la stessa si deve rifare ai caratteri imprenditoriali.

(149) Così D'AMATI, *L'impresa nella legislazione tributaria: le attività relative ai servizi escluse dall'art. 2195 c.c.*, cit., p. 2618; SCHIANO DI PERRI, *Professionista intellettuale ed attività di impresa ai fini ILOK*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, II, p. 1252; GIOVANNINI, *Note in tema di organizzazione imprenditoriale nel sistema delle imposte dirette*, cit., p. 609.

(150) Cfr. POLANO, *op. cit.*, p. 52 e 88.

rebbero dalla presenza o meno di un'eteroorganizzazione intesa come coordinamento dei fattori produttivi esterni tale da far raggiungere all'attività un certo grado di autonomia funzionale (151). La teoria non è stata esente da critiche, non solo per le difficoltà connesse alla pratica applicazione dei concetti di autonomia tecnica e funzionale su cui si basa (152), ma soprattutto per la circoscrizione che così ragionando si rischia di operare una indebita distinzione sul piano del trattamento fiscale fra attività produttive di beni e attività di prestazione di servizi. Le prime, infatti, se non industriali, sfuggirebbero sempre all'area del reddito d'impresa, a differenza delle seconde che, se organizzate in forma d'impresa o rientranti nelle categorie oggettive di cui ai n. da 2 a 5 dell'art. 2195, vi rientrerebbero anche se non industriali (153).

È importante precisare sul punto che l'Amministrazione finanziaria ha fornito indicazioni puramente esemplificative individuando le prestazioni di servizi in oggetto nelle attività didattiche, educative, sanitarie, assistenziali, di cure estetiche, di laboratorio e simili (154), senza tuttavia precisare il criterio di distinzione fra le attività comprese nell'art. 2195 c.c. e quelle, viceversa escluse.

Pur non essendo possibile, nell'economia del presente lavoro, soffermarsi oltre sul tema (155), e pur prendendosi atto che l'art. 55 è stato formulato in modo impreciso, è da ritenere che la tesi più lineare e meno soggetta a critiche sia quella secondo la quale il legislatore tributario nel definire l'impresa avesse in mente, a prescindere dalle due definizioni contenute nei due distinti commi 1 e 2, lett. a), un concetto unitario, che tuttavia trova nella realtà manifestazioni diverse. Per le attività di produzione di beni e servizi materiali, e per quelle commerciali, bancarie, assicurative, di trasporto ecc., considerate tipicamente "imprenditoriali" nel senso

(151) Cfr. POLANO, *op. cit.*, p. 72, il quale afferma che "il risultato del lavoro di organizzazione può giungere quindi ad assumere consistenza propria, rilievo distinto dall'opera personale del soggetto che agisce fino ad oggettivarsi in una sorta di organismo capace di dar corso all'esercizio dell'attività in condizioni di autonomia funzionale".

(152) Che l'Autore riconduce principalmente a criteri sociali. Vedi nt. precedente.

(153) Così ZIZZO, *Il reddito d'impresa*, in FALSRITA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2000, p. 158.

(154) Cfr. Cir. min., 30 aprile 1977, n. 7/1496, cit.

(155) In merito alla nozione oggettiva di attività rientranti o meno nell'art. 2195 c.c. mi sia consentito rinviare a INTERDONATO, *Gli imprenditori*, in IVA, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURO, Torino, 2001, p. 131 e 160.