

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**

Riassunto

Relatore:

Chiar.mo Prof. Fabio Marchetti

Candidato:

Alberto Franco

Anno accademico 2011/2012

RIASSUNTO

Il presente studio analizza i concetti di imprenditore, impresa e attività commerciale nell'ordinamento tributario, sia con riferimento 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.

In particolare, nel primo capitolo si pone innanzitutto in evidenza 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, in particolar modo negli ambiti

- (a) delle imposte sui redditi, ove le nozioni in parola rilevano soprattutto al fine dell'individuazione della categoria dei redditi d'impresa, definita nell'articolo 55 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi, Tuir), nonché nella qualificazione degli enti societari come "enti commerciali" o "enti non commerciali" ai sensi dell'articolo 73 del Tuir;
- (b) dell'imposta sul valore aggiunto, ove la nozione di impresa ha la funzione di individuare il presupposto per l'applicazione del tributo;
- (c) della disciplina comunitaria in tema di aiuti di Stato in materia fiscale, in cui la nozione di impresa (come nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto) ha la funzione di determinare l'applicazione o meno della normativa in parola;
- (d) delle norme antielusive o agevolative che richiamano la nozione di impresa (*rectius*, di attività commerciale e di attività commerciale effettiva) nonché delle norme che non richiamano direttamente il concetto di impresa o di attività commerciale bensì concetti affini, quale la nozione di "autonoma organizzazione" contenuta nella disciplina in tema di imposta regionale sulle attività produttive.

Chiarita la rilevanza dei concetti di impresa, imprenditore e attività commerciale nell'ordinamento tributario, nel prosieguo del primo capitolo si esaminano tali concetti nella prospettiva delle scienze economiche, sia poiché l'analisi delle nozioni tributarie di imprenditore e di impresa commerciale non sembra poter prescindere dalla funzione e dalla rilevanza che queste hanno nelle scienze economiche, sia per comprendere gli innegabili influssi che le scienze economiche hanno avuto nell'elaborare le definizioni civilistiche, a loro volta prese a riferimento in ambito tributario, sia per delineare il presupposto ed il "substrato" economico considerato dal legislatore nel fissare le norme di diritto positivo.

Si è poi proceduto ad analizzare la definizione civilistica di imprenditore commerciale secondo quanto disposto dagli articoli 2082 e 2195 del codice civile, ponendone in luce i caratteri essenziali e descrivendo come la definizione tributaria, che richiama espressamente i concetti civilistici, si caratterizzi rispetto all'omologa nozione civilistica in quanto più ampia, ma non autonoma, rispetto a quest'ultima. Si è cercato inoltre di descrivere come l'ampliamento dei concetti di imprenditore e impresa in ambito tributario rispetto alle corrispondenti norme civilistiche derivi in particolar modo da due fattori, ovverossia l'influenza delle esperienze legislative precedenti alla riforma tributaria del 1973 (data l'esigenza di ricomprendere nella categoria dei redditi d'impresa tutta l'area impositiva già soggetta all'imposta di ricchezza mobile vigente *ante* riforma) nonché il condizionamento della disciplina comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto.

Delineati i tratti essenziali delle nozioni tributarie di impresa e imprenditore commerciale, nel secondo capitolo si è esaminato in maniera più approfondita il contenuto di tali concetti, analizzandone gli elementi essenziali e rappresentando la necessaria, contemporanea 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.).

In base agli elementi citati si sono poi analizzati 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, nonché, in ambito Iva, l’area delle operazioni soggette ad imposta da quelle non soggette. Nel secondo capitolo, inoltre, si sono analizzate le numerose pronunce giurisprudenziali e di prassi in merito alla qualificazione dell’attività come commerciale o meno, nonché 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.

Nel terzo capitolo si sono rappresentate le specificità dell’applicazione delle nozioni in parola agli enti non societari, considerando in specie i profili problematici relativi alla qualificazione di un ente quale commerciale o non commerciale (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, tra cui:

- (i) le norme relative a 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).

Anche nell'ultimo capitolo si sono analizzate alcune fattispecie particolarmente problematiche ai fini della valutazione della commercialità, tra cui i casi delle fondazioni bancarie (tema che trae origine sin dall'istituzione stessa degli enti, oggetto di una pronuncia particolarmente significativa della Corte di Giustizia UE e di numerose sentenze della Suprema Corte), dei trust (per i quali l'applicazione delle norme in materia di qualificazione degli enti non societari presenta numerose specificità) e dell'attività di mediazione esercitata dai consigli degli Ordini degli Avvocati, fattispecie esaminata in una recente pronuncia dell'Amministrazione finanziaria.

Nella parte finale dello studio si propongono inoltre alcune considerazioni conclusive, osservando in particolar modo che, come già accennato, l'analisi della nozione tributaria di imprenditore e di impresa commerciale non sembra poter prescindere dalla funzione e dalla rilevanza che tali concetti hanno nelle scienze economiche (pur essendo gli studi economici e gli studi giuridici condotti su piani differenti), e ponendo in evidenza le principali questioni che tuttora condizionano la valutazione in merito alla commercialità o meno di un ente non societario, con particolare riferimento al tema della "decommercializzazione" *ex lege* a fini (propriamente o *lato sensu*) agevolativi. Infine, in una prospettiva *de iure condendo* si è cercato di porre il tema del ruolo della presunzione assoluta di commercialità per le società commerciali nell'attuale sistema economico e giuridico, in cui da un lato vi è un sempre maggiore uso di forme associative, fondazionali o comunque non societarie per svolgere anche attività commerciali, e dall'altro lato l'utilizzo di società commerciali per svolgere attività non commerciali quali l'amministrazione "statica" di beni e il godimento degli stessi da parte di altri soggetti.

* * *