

Prefazione

Questo manuale, destinato *in primis* agli studenti della materia Diritto Tributario dell'impresa, si propone di inquadrare l'oggetto specifico dello studio nel più vasto ambito della disciplina fiscale delle attività economiche. Non esiste, invero, una definizione univoca di attività economica: l'espressione viene qui usata per ricomprendere, in un'unica locuzione, l'attività di impresa e quella dei lavoratori autonomi professionisti. Tale ampliamento risponde non solo alla finalità di rendere fruibile il manuale ad una più vasta platea di utilizzatori – per esempio per gli studenti dei *master* in diritto tributario, per la preparazione della parte specialistica dell'esame di Stato per avvocati e commercialisti, ecc. –, ma soprattutto alla riscontrata omogeneità, quanto a definizioni e, in buona parte, quanto a disciplina fiscale, delle attività di impresa e professionali. Omogeneità plasticamente dimostrata dal fatto che nelle fonti internazionali il concetto di attività economica è unitario, e comprende ambedue queste attività che invece nel nostro ordinamento sono tradizionalmente separate.

La specifica attenzione che viene data nella disciplina e nello studio della materia fiscale alle attività di impresa e professionali è dovuta a diversi fattori: il contributo dato da tali attività all'economia nazionale; il fatto che, come insegnano le scienze economiche, la misura e la maggiore o minore complessità della tassazione possono costituire un incentivo o al contrario un disincentivo al loro esercizio; la maggiore articolazione dei sistemi di tassazione rispetto a quelli che colpiscono altri tipi di attività, dovuta all'esigenza di tenere conto delle multiformi modalità di esercizio di queste attività e di manifestazione dei relativi risultati economici.

Quanto al metodo seguito nella trattazione, che riguarda le principali imposte – IRPEF, IRES, IVA, IRAP –, i contributi degli Autori sono integrati e ricchi di correlazioni, per evitare la frammentazione ed il solipsismo dei diversi argomenti che talvolta si riscontra nella manualistica. Particolare attenzione è quindi rivolta ai profili sistematici e sono presenti, sui singoli temi, molti raffronti tra la disciplina, ai fini dei diversi tributi, della medesima fattispecie.

Il tentativo è quello di rappresentare nel modo più chiaro ed organico possibile una materia complessa ed in continuo movimento.

Roma, settembre 2019

LIVIA SALVINI

Capitolo I

Le attività economiche nelle imposte sul reddito, nell’IVA e nell’IRAP

di *Livia Salvini*

1. Premessa.

Secondo l'impostazione adottata in questo manuale, si considera “attività economica” ogni attività di produzione o di commercializzazione di beni oppure di prestazione di servizi – comprese le attività agricole nonché quelle di professione libera o assimilate – esercitata in modo indipendente e con un certo carattere di stabilità, al fine di ricavarne un'entrata valutabile economicamente. Si tratta di una nozione mutuata, in questi termini, dal diritto dell'Unione Europea¹ e che designa in modo unitario due tipologie di attività già note al sistema fiscale interno e separatamente disciplinate, e cioè l'esercizio di impresa commerciale o agricola e l'esercizio di arti e professioni.

Tali attività sono soggette alle imposte oggetto di trattazione in questo manuale, e cioè le imposte sui redditi (IRPEF ed IRES), l'IVA e l'IRAP, che sono i più importanti tributi² del nostro sistema fiscale³. Ci si deve allora chiedere, preliminarmente, per quale motivo il risultato economico di queste attività sia tassato in modo differenziato e complessivamente maggiore rispetto a quello derivante dall'esercizio di altri tipi di attività, quale tipicamente il lavoro dipendente che non è soggetto né ad IVA, né ad IRAP.

Il tema va inquadrato alla luce dell'esigenza, propria di ogni sistema fiscale,

¹ E precisamente dall'art. 9 Direttiva 2006/112/CE in materia di IVA, che a sua volta riproduce sostanzialmente l'art. 4 della previgente Direttiva 77/388/CEE (VI Direttiva IVA).

² A fronte di un gettito totale nel 2018 di 523 miliardi di euro, il gettito dei tributi in questione è: IRPEF 187,5; IRES 32,6; IVA 133,5; IRAP 25. Le accise, negli anni più recenti, danno un gettito maggiore dell'IRAP, anche a causa della progressiva riduzione della base imponibile di quest'ultimo tributo; la sola accisa sulla benzina nel 2018 ha dato un gettito di 25,5 miliardi.

³ Tutte le imposte menzionate colpiscono le attività in questione, ovvero i loro risultati economici; le imposte sui redditi colpiscono altresì il risultato economico di attività di tipo diverso e l'IRAP colpisce anche attività di natura non economica, purché organizzate.

di assoggettare a più di un tributo le stesse attività, ovvero i relativi risultati: ciò sia per ridurre, tendenzialmente, la possibilità di sottrarsi al prelievo fiscale⁴ o perlomeno ad una parte di esso, sia per creare un sistema di tassazione differenziata in grado di colpire le diverse manifestazioni di capacità contributiva connesse allo svolgimento una medesima attività. A ciò deve aggiungersi che il nostro sistema fiscale ha sempre manifestato un – almeno tendenziale – *favor* per la tassazione del lavoro dipendente, anche in ragione della tutela sociale di tale tipologia di attività lavorativa.

Un chiaro esempio di ciò era costituito dal sistema di tassazione dei redditi nato dalla riforma fiscale degli anni '70 del XX secolo⁵, nel quale alle imposte ancora attualmente esistenti – l'IRPEF e l'IRES, allora denominata IRPEG – si affiancava una terza imposta sui redditi, l'ILOR, alla quale erano assoggettati i redditi diversi da quelli di lavoro dipendente, tra cui quelli prodotti nell'esercizio di imprese, arti e professioni, sottoposti, a seconda del percettore, anche ad IRPEF o ad IRPEG. Questo esempio riveste ancora significato benché l'ILOR sia stata abrogata nel 1996, poiché essa è stata “assorbita” dall'IRAP, tuttora vigente, alla quale possono in linea di massima (e sebbene l'IRAP abbia un presupposto diverso dall'ILOR) riferirsi le considerazioni che si stanno qui svolgendo⁶. Ebbene, l'affiancamento alle due imposte sui redditi a carattere personale – l'IRPEF e l'IRPEG – di una terza imposta a carattere reale – l'ILOR – veniva giustificato proprio con l'esigenza di colpire in modo differenziato e maggiore i redditi prodotti anche con l'impiego del capitale, ovvero aventi carattere genericamente patrimoniale, come appunto quelli derivanti dall'esercizio di impresa e di arti e professioni⁷.

Fatta questa premessa, si può passare ora ad analizzare gli elementi che caratterizzano l'esercizio dell'impresa, commerciale ed agricola, e l'esercizio delle attività artistico-professionali nelle imposte oggetto di trattazione. Per esigenze di sistematicità e per rispettare il dettato normativo, che dà definizioni distinte per i due diversi tipi di attività, si procederà qui di seguito ad una illustrazione separata di tali definizioni, non mancando tuttavia di indicare in via comparativa i punti di contatto.

⁴ Esigenza particolarmente sentita per le attività di lavoro autonomo, cioè di impresa o artistico-professionale, in ragione del fatto che le relative modalità di determinazione della base imponibile e di applicazione che i tributi rendono più complessi i controlli dell'Amministrazione Finanziaria.

⁵ V. Capitolo II, par. 1.

⁶ V. Capitolo VIII, par. 1.

⁷ Proprio in quanto questa era la giustificazione dell'imposta, la Corte Costituzionale, con la sent. n. 42/1980, sancì l'illegittimità dell'assoggettamento ad ILOR dei redditi di lavoro autonomo perché di norma privi dell'elemento della patrimonialità, a meno che essi non presentino in concreto caratteristiche tali da renderli assimilabili a quelli di impresa, quanto all'impiego di capitale.

2. L'esercizio di impresa nelle imposte sui redditi.

2.1. La rilevanza dello "statuto fiscale dell'impresa".

A partire dalla metà del XX secolo, in considerazione della sempre crescente rilevanza economica dell'attività commerciale, esercitata tanto in forma individuale quanto in forma societaria, nel nostro sistema di imposizione dei redditi è stato via via introdotto un insieme di regole normative specificamente mirate alle peculiarità dell'impresa commerciale, comunemente denominato "statuto fiscale dell'impresa" (e che, successivamente, si è esteso fino a ricomprendere nel suo ambito l'IVA e l'IRAP). Queste regole da un lato dettano, sotto il profilo sostanziale, una disciplina estremamente dettagliata delle singole componenti reddituali (attualmente contenuta nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi, d.p.r. n. 917/1986, di seguito TUIR), che tiene anche conto delle regole dettate dal codice civile in tema di bilancio e dai principi contabili, e dall'altra e conseguentemente impongono ai soggetti passivi specifici obblighi strumentali di natura contabile. Questi ultimi obblighi si vanno ad aggiungere a quelli già previsti dal codice civile, i quali vengono ad assumere rilievo anche ai fini fiscali (tra di essi, *in primis*, l'obbligo di redazione del bilancio), proprio al fine di dare evidenza documentale alle componenti reddituali. Strettamente collegata è anche la disciplina dell'accertamento analitico del reddito di impresa (art. 39, d.p.r. n. 600/1973), diretta a ricostruire, sulla base delle scritture contabili – ove esistenti e prive di macroscopici vizi formali e sostanziali – le componenti reddituali non fedelmente dichiarate dal soggetto passivo⁸. Tale insieme di regole ha avuto dal punto di vista sostanziale l'obiettivo di assoggettare l'impresa ad una tassazione il più possibile aderente alla ricchezza realmente posseduta (o prodotta), in ottemperanza al criterio di effettività della capacità contributiva, e dal punto di vista formale-strumentale l'obiettivo di rendere quanto più possibile oggettiva la determinazione del reddito ed agevole il controllo degli adempimenti dei contribuenti.

2.2. La definizione.

Secondo la definizione generale contenuta nell'art. 55 TUIR "*sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali*". Come accade

⁸ Sebbene la disciplina sostanziale e formale in materia di reddito di impresa sia molto più dettagliata, le medesime linee direttrici generali si rinvencono nel reddito di lavoro autonomo, tanto sotto il profilo sostanziale quanto sotto quello formale (ed infatti, per quanto attiene quest'ultimo profilo, anche i lavoratori autonomi sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili – ai soli fini fiscali non avendo, al contrario delle imprese, tali obblighi sotto il profilo civilistico – e sono soggetti all'accertamento analitico del reddito).

per tutte le altre categorie⁹, viene individuata nel TUIR oggettivamente¹⁰ la fonte del reddito, che in questo caso consiste nell'esercizio di impresa ed è quindi una fonte-attività¹¹.

Il legislatore fiscale fa dunque riferimento non al concetto civilistico di imprenditore come delineato dall'art. 2082 c.c.¹² ma, in modo oggettivo, all'esercizio di impresa, cioè appunto all'attività¹³. In particolare, fa riferimento all'oggetto dell'attività e alle modalità del suo svolgimento, intendendosi per attività una serie coordinata e tendenzialmente continuativa nel tempo di fatti giuridici ed economici. L'autonomia della nozione fiscale si spiega, essenzialmente, con l'irrelevanza che volutamente riveste – ai fini di questa definizione generale – l'organizzazione in forma di impresa; organizzazione che è invece necessario requisito dell'attività imprenditoriale ai sensi del codice civile. Infatti, prosegue l'art. 55 cit., *“per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. ... anche se non organizzate in forma di impresa”*. La norma richiama quindi – non, come si è detto, la nozione civilistica di imprenditore, ma – la mera elencazione delle attività che, ai sensi dell'art. 2195 c.c., richiedono l'iscrizione nel registro delle imprese¹⁴, prescindendo qui dalla loro organizzazione in forma di impresa. In particolare debbono iscriversi coloro che esercitano:

- un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
- un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- un'attività bancaria o assicurativa;
- altre attività ausiliarie delle precedenti.

L'art. 55 indica poi ulteriori attività che danno luogo a reddito di impresa.

In primo luogo, sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio in

⁹ Ai sensi degli artt. 6 e 72 TUIR i redditi sono classificati in sei categorie: fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di impresa e diversi. V. Capitolo II, par. 2.3.

¹⁰ La titolarità dell'attività da parte del soggetto cui essa è imputabile integra l'elemento soggettivo del possesso del reddito, possesso che costituisce il presupposto delle imposte sul reddito (artt. 1 e 72 TUIR).

¹¹ In altre categorie reddituali la fonte è costituita da un bene, o cespite, come per i redditi fondiari, ovvero non è direttamente riconducibile ad un'attività del soggetto passivo, come nel caso di alcuni redditi di fonte capitale (*capital gains* ed altri redditi diversi, come le vincite) che si qualificano come redditi-entrata.

¹² Secondo la norma civilistica richiamata *“è imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi”*.

¹³ Non rileva, ai fini fiscali, la eventuale natura illecita dell'attività: i relativi proventi sono comunque tassabili se l'attività rientra in una delle categorie reddituali (art. 14, l. n. 537/1993).

¹⁴ Il registro delle imprese è stato compiutamente disciplinato dalla legge solo nel 1996 ed è tenuto dalle Camere di Commercio.

forma organizzata di attività dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'elenco di cui all'art. 2195 c.c. Si tratta di una tipologia di attività molto rilevante (non tanto dal punto di vista pratico, quanto) dal punto di vista sistematico, poiché è quella che costituisce il confine con la categoria del reddito di lavoro autonomo: assume qui decisiva rilevanza, per la ricomprensione nella categoria del reddito di impresa, l'organizzazione in forma di impresa che invece, come si è detto, non è necessaria per le attività che rientrano nel novero di quelle indicate dall'art. 2195 c.c.

In secondo luogo, può generare reddito di impresa l'attività agricola. Anche qui, la norma non richiama il concetto di imprenditore agricolo di cui all'art. 2135 c.c., ma individua le attività che possono generare tale tipo di reddito e stabilisce le regole in base alle quali l'attività agricola può dare luogo ad un reddito fondiario (agrario), ovvero ad un reddito di impresa¹⁵.

Genera infine reddito di impresa l'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, ecc. Si noti, al riguardo, che tale reddito è generato dall'esercizio dell'attività di estrazione (e commercializzazione) dei materiali, indipendentemente dalla proprietà del bene immobile da cui l'estrazione è effettuata.

Il carattere oggettivo della nozione recata dall'art. 55 TUIR comporta che non sia necessario, per configurare l'esercizio di impresa, il fine di lucro del soggetto passivo, intendendosi per tale il fine di conseguire un utile da tale esercizio; l'attività deve essere però svolta secondo un criterio di economicità, cioè con un almeno tendenziale pareggio tra costi e ricavi. Questa precisazione è particolarmente rilevante, come si vedrà, con riferimento ai soggetti passivi IRES diversi dalle società di capitali, ma essa si riferisce anche ai contribuenti persone fisiche.

Analizzeremo più avanti nel dettaglio la nozione contenuta nell'art. 55 TUIR. Ora è necessario soffermarsi sull'ambito di applicazione della nozione stessa.

2.3. Forma e attività nell'esercizio di impresa.

L'art. 55 TUIR definisce il reddito di impresa nell'ambito dell'IRPEF: dunque con riferimento alle persone fisiche, che sono appunto i soggetti passivi di tale imposta¹⁶. Inoltre, è qualificato per presunzione assoluta come reddito di impresa quello delle società in nome collettivo e in accomandita semplice (art. 6 TUIR), società che hanno ai fini delle imposte sui redditi una soggettività limitata¹⁷, da qualsiasi fonte tale reddito provenga.

¹⁵ V. oltre, par. 2.6.6.

¹⁶ V. Capitolo IV, par. 1.

¹⁷ V. Capitolo II, par. 5.4.

Per quanto riguarda i soggetti passivi dell'IRES, cioè le società di capitali, gli enti commerciali e non commerciali e gli altri soggetti indicati dall'art. 73 TUIR¹⁸, sono previste regole diverse a seconda della tipologia di soggetto.

Per le società di capitali residenti in Italia, il reddito complessivo, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito di impresa (art. 81 TUIR). Qui, come per le società di persone commerciali, prevale dunque l'imputazione soggettiva del reddito sul tipo di attività svolta; con una regola che, come si vedrà, è riprodotta nel sistema interno dell'IVA¹⁹. In altri termini, mentre per le persone fisiche si dovrà in concreto stabilire se l'attività svolta rientra nella nozione di reddito di impresa, per le società di persone commerciali e per le società di capitali è sufficiente la forma societaria assunta.

Si tratta di una presunzione assoluta che si giustifica, nelle imposte sul reddito, con il fatto che le società di persone commerciali e le società di capitali sono soggetti che, sotto il profilo civilistico, sono costituiti per lo svolgimento di un'attività commerciale. Più specificamente, tale presunzione vale per le componenti positive di reddito, ma non per quelle negative, per le quali comunque deve essere appurato il requisito dell'inerenza, cioè della esistenza di una relazione tra i costi sostenuti e l'attività dell'impresa²⁰.

Questa presunzione, per motivi di cautela fiscale, non vale per le c.d. "società di comodo" (per definire le quali il legislatore fiscale utilizza una propria nozione, che non coincide con quella civilistica delle "società senza impresa"), cioè le società di capitali che – in base a indici a carattere presuntivo – non esercitano un'attività di impresa e che quindi sono assoggettate ad una peculiare forma di tassazione, per la quale si rende dovuta l'IRES anche in assenza di redditi²¹.

Per quanto riguarda gli enti residenti diversi dalle società invece, come si vedrà²², è necessaria un'indagine sull'attività in concreto svolta, analogamente a quanto accade per le persone fisiche, ma sulla base di elementi di riscontro specifici, coerenti con la loro natura, tra i quali assume rilievo la prevalenza dell'attività di impresa, come definita dall'art. 55 TUIR, rispetto alle altre attività eventualmente svolte dall'ente. Se da tale indagine emerge che si tratta di enti commerciali, tutti i redditi da essi posseduti, da qualsiasi fonte provengano, sono qualificati *ex lege* come reddito di impresa (art. 81 TUIR). Se invece essi hanno le caratteristiche di enti non commerciali – perché non svolgono attività di impresa, ovvero svolgono tale attività, ma non in modo prevalente – la suddetta presunzione assoluta non opera e dunque essi possono possedere redditi

¹⁸ V. Capitolo III, par. 1.

¹⁹ V. oltre, par. 3.

²⁰ V. Capitolo III, par. 2.9.

²¹ V. Capitolo III, par. 1.4.2.2.

²² V. Capitolo III, par. 1.4.2.5 ss.

fondari, di capitale, di impresa o diversi, a seconda della o delle attività svolte (art. 123 TUIR)²³. Per tali enti, dunque, assume in termini generali rilievo la definizione di reddito di impresa che stiamo esaminando, con l’avvertenza che per essi vigono anche speciali regole che da un lato ne delimitano e dall’altro ne ampliano la portata applicativa²⁴.

Per quanto concerne infine le società (di persone e di capitali) e gli enti (commerciali e non commerciali) non residenti, ai fini della eventuale applicazione della definizione e delle regole del reddito di impresa si deve avere riguardo alla natura dell’attività svolta in Italia²⁵.

2.4. (segue): le società di capitali tra professionisti.

Un caso paradigmatico di prevalenza della forma (societaria) con cui l’attività è esercitata rispetto alla sua natura intrinseca è costituito dalla qualificazione fiscale del reddito delle società costituite tra professionisti in generale e tra avvocati in particolare.

Con la l. n. 247/2012 è stata dettata una nuova disciplina dell’ordinamento della professione forense e ne è stato per la prima volta consentito l’esercizio in forma di società costituita secondo i tipi civilistici della società di persone (commerciale), di capitali o cooperativa²⁶. In assenza di norme fiscali che specificamente individuino la categoria al quale il reddito prodotto da tali società va inquadrato, e benché l’attività svolta da tali società sia intrinsecamente professionale²⁷ – e quindi *ex se* riconducibile alla categoria del lavoro autonomo²⁸ – la conclusione pacifica, tanto in dottrina quanto nella prassi dell’Agenzia delle Entrate, è che tali società, così come le altre società commerciali costituite tra professionisti, producano un reddito di impresa. E ciò in quanto la volontà manifestata dai professionisti di dotarsi di una struttura societaria specificamente dedicata all’esercizio dell’attività professionale dimostra che l’attività è svolta in modo tale da comportare la preminenza dell’organizzazione di mezzi e di capitale sull’opera intellettuale.

²³ Le definizioni delle fonti dei redditi di lavoro, autonomo e dipendente, sono incompatibili con l’esercizio dell’attività da parte di soggetti (residenti) diversi dalle persone fisiche; pertanto tali soggetti non possono possedere redditi da lavoro.

²⁴ V. oltre, par. 2.6.5.

²⁵ V. Capitolo III, par. 1.4.2.9.

²⁶ L’esercizio in forma societaria tipica delle attività professionali era già stato consentito, in termini generali, dalla l. n. 183/2011 e dalla l. n. 109/1994 per la professione di ingegnere.

²⁷ Resta infatti comunque fermo per le società tra avvocati il principio della personalità della prestazione professionale e l’assoggettamento al codice deontologico forense.

²⁸ V. oltre, par. 5.

2.5. *Il principio di attrazione nel reddito di impresa.*

Con l'espressione "principio di attrazione nel reddito di impresa" si definisce la tecnica normativa che ricomprende nel reddito di impresa – e rende dunque rilevanti ai fini della relativa determinazione – tutte le componenti reddituali, da qualsiasi fonte provengano (e dunque anche se oggettivamente provengono dall'impiego di capitale, da immobili, ecc.), se il soggetto titolare della fonte è una società di persone commerciale o una società di capitali o un ente commerciale. Si è visto sopra, infatti, che tali soggetti possono possedere, per presunzione assoluta, solo redditi di impresa²⁹.

Se il soggetto titolare della fonte è una persona fisica, ovvero un ente non commerciale, tale principio vale esclusivamente per le fonti – attività o beni – relative all'impresa, cioè che vengono impiegate per l'esercizio dell'attività di impresa. Ad esempio, se una persona fisica che esercita ai fini fiscali un'impresa possiede un immobile che impiega esclusivamente a fini privati (è il caso della sua abitazione), il reddito di tale immobile rientra nella categoria dei redditi fondiari e sarà soggetto ad IRPEF se e nella misura in cui le regole relative ai redditi fondiari lo prevedono. Se invece l'immobile è relativo all'impresa esercitata, il suo reddito viene determinato e tassato con le regole proprie del reddito di impresa.

Al fine di stabilire se un bene è o meno relativo all'impresa si fa riferimento alle scritture contabili dell'imprenditore³⁰.

2.6. *L'attività e i beni.*

2.6.1. *Tipologia di attività.*

Tra le attività di cui all'art. 2195 c.c. – sopra elencate – il cui svolgimento dà luogo ad esercizio di impresa, interessa fare qualche considerazione, in primo luogo, su quella "industriale diretta alla produzione di beni o di servizi". L'impiego del termine "industriale" non deve far ritenere che rientrino in tale tipologia solo le attività svolte con rilevante utilizzo di mezzi produttivi³¹: si trat-

²⁹ Si potrebbe in proposito osservare – con una argomentazione diversa ed alternativa che peraltro non muta la conclusione – che la qualificazione delle singole fonti produttive del reddito non rileva ai fini della attribuzione alla categoria del reddito di impresa non tanto per l'operare del principio in questione, quanto perché per le società commerciali la unitaria destinazione dei beni all'attività in forma societaria assume valore assorbente, in base alla presunzione assoluta di cui si è detto.

³⁰ V. Capitolo IV, par. 4.2.

³¹ E ciò già sotto il profilo civilistico, per il quale è però comunque necessaria, per la configurazione dell'attività imprenditoriale, l'organizzazione in forma di impresa.

ta – secondo molti – essenzialmente di una nozione assai generale che ricomprende tutte le attività produttive, mediante l'impiego di capitale e di lavoro, tanto di beni quanto di servizi, escluse solo quelle di estrazione mineraria ed agricole. Attività, queste ultime, che il legislatore fiscale infatti ricomprende con una specifica previsione nell'ambito di quelle il cui esercizio dà luogo a reddito di impresa.

Le nozioni di attività di trasporto, bancarie ed assicurative, menzionate dall'art. 2195 cit., non danno luogo a particolari incertezze di interpretazione.

Le attività di intermediazione nella circolazione dei beni sono le attività che non sono dirette alla produzione, bensì allo scambio dei beni stessi: si tratta, tipicamente, delle attività di chi si pone ad un livello intermedio tra il produttore di un bene e il consumatore finale. In altri termini, sono le attività di commercio nel senso comune del termine, all'ingrosso o al minuto e quelle che comportano la manipolazione – ma non la produzione o trasformazione, da qualificarsi più propriamente come attività industriali – di beni, come la somministrazione di alimenti e bevande.

Nell'ambito delle attività ausiliarie – cioè di quelle strumentali – rientra un vasto novero di attività dirette ad agevolare lo svolgimento di tipologie di attività commerciali indicate negli altri punti dell'art. 2195 cit.: si possono fare gli esempi delle attività di intermediazione, di *marketing*, di prestazione di servizi di agenzia, di servizi informatici, ecc. In concreto spesso non è agevole distinguere tra attività industriali di produzione di servizi e attività ausiliarie, ma una precisa distinzione non è necessaria in quanto tutte queste attività rientrano comunque nel novero dell'art. 2195 c.c. e quindi, per quanto qui interessa, dell'art. 55 TUIR.

2.6.2. Irrilevanza della dimensione dell'impresa.

L'esercizio di impresa, come sopra definito, prescinde dalla "dimensione" del soggetto passivo e prescinde – tranne casi specifici³² – anche dall'organizzazione in forma di impresa. Esercitano dunque un'impresa ai fini fiscali tanto grandi soggetti societari, quanto – al limite opposto – i piccoli imprenditori individuali, le imprese familiari e le imprese artigiane³³. Ciò che cambia sono le regole per la determinazione del reddito di impresa, la misura della tassazione, gli obblighi contabili.

³² V. oltre, par. 2.6.4.

³³ Ai sensi dell'art. 2083 c.c. "*sono piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che svolgono un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e della famiglia*". Si veda oltre *sub* par. 2.6.4 per quanto attiene la (non) rilevanza autonoma del lavoro dell'imprenditore (anche piccolo) nell'attività produttiva di reddito di impresa. La ridotta dimensione dell'organizzazione rileva invece ai fini dell'assoggettamento ad IRAP, a causa del diverso presupposto di quest'ultima imposta: v. il par. 8 di questo Capitolo ed il par. 4 del Capitolo VIII.

Ed infatti, come si vedrà³⁴, per tassare ai fini IRPEF gli imprenditori persone fisiche il TUIR rinvia solo ad alcune delle complesse regole per la determinazione del reddito di impresa delle società di capitali ed enti commerciali sottoposto ad IRES, non solo escludendo – ovviamente – l'applicazione delle norme che si attagliano solo ai soggetti societari, ma anche semplificando altre regole.

Quanto alla misura della tassazione, il discorso è complesso e verrà affrontato oltre, anche con riferimento al rapporto che intercorre tra la tassazione delle società e quella dei soci. Si può qui accennare che – da un lato – l'IRPEF è un'imposta progressiva, per cui il reddito di impresa è in via ordinaria assoggettato ad un'aliquota media maggiore dell'aliquota IRES. Tuttavia, per le persone fisiche che possiedono un ridotto ammontare di reddito è prevista una mitigazione della tassazione; essa si è realizzata, nel tempo, attraverso diverse misure di favore e attualmente attraverso l'applicazione della c.d. *flat tax*³⁵. Sono previsti anche, per i piccoli contribuenti, regimi semplificati di contabilità³⁶.

Passiamo ora ad illustrare con maggior dettaglio i singoli elementi – sopra elencati – che compongono la definizione di reddito di impresa di cui all'art. 55 TUIR.

2.6.3. *Abitualità, occasionalità e redditi diversi.*

L'attività che dà luogo a reddito di impresa deve essere esercitata “*per professione abituale, ancorché non esclusiva*”. Con questa espressione, che si tende ad interpretare nel suo complesso anziché con riferimento ai singoli termini che la compongono, si indica quel modo di svolgimento dell'attività che si connota per caratteristiche di stabilità e ripetitività, anche solo tendenziale e prospettica³⁷ – nel tempo. L'attività può essere svolta anche in modo non esclusivo, e quindi anche contemporaneamente ad altre attività, per esempio di lavoro dipendente (dandosi luogo, in questo caso, a due distinti redditi). Così come anche le attività a carattere stagionale possono senz'altro rientrare nel novero di quelle abituali, se reiterate nel tempo.

L'indagine sulla professionalità, nel senso suddetto, va fatta laddove si tratti di un contribuente persona fisica ovvero di un ente diverso da una società commerciale; per quanto concerne le società commerciali – il cui reddito come si è visto deve qualificarsi *ex lege* come reddito di impresa – la professionalità si considera insita nella stessa struttura societaria.

³⁴ V. Capitolo IV, par. 4.1.

³⁵ V. Capitolo IV, par. 2.7.

³⁶ V. Capitolo IV, par. 4.5.

³⁷ Si tratta infatti di una valutazione da fare *ex ante* e da ricollegarsi ad un insieme di fattori che vanno valutati in relazione alla specifica tipologia di attività ed in base all'*id quod plerumque accidit*, tra cui possono rilevare la predisposizione dei mezzi necessari per lo svolgimento dell'attività, la regolarità dello svolgimento, ecc.

Nel caso in cui l'abitudine dell'attività non sussista, il risultato economico dell'atto isolato di impresa rientra nell'ambito dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. i), TUIR. Ricorrendo a categorie civilistiche, quest'ultimo può essere il caso dell'imprenditore *unius negotii*, cioè del soggetto persona fisica il quale svolga un'operazione commerciale isolata (ad es., l'edificazione – avvalendosi delle prestazioni in appalto di un'impresa edile – di un immobile su terreno edificabile già di proprietà), non avendo oggettivamente tale operazione la caratteristica della ripetitività.

2.6.4. *L'organizzazione in forma di impresa e la sua rilevanza.*

In base all'art. 55, comma 1, TUIR l'organizzazione in forma di impresa non rileva se l'attività esercitata rientra tra quelle – sopra elencate – indicate nell'art. 2195 c.c. È invece decisiva, ai sensi dell'art. 55, comma 2, per le attività dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nel novero di quelle indicate in tale disposizione civilistica: attività che, se non sono organizzate in forma di impresa, danno luogo a reddito di lavoro autonomo³⁸ e, se sono organizzate, danno luogo a reddito di impresa.

Il legislatore fiscale non definisce l'organizzazione in forma di impresa ed è controverso, in linea teorica, se si debba fare riferimento alla nozione civilistica ovvero se si debba tentare di elaborare una nozione autonoma di organizzazione sulla base degli elementi sistematici ricavabili dal TUIR ed in particolare del fatto che la nozione in esame serve a delineare il confine tra reddito di impresa e reddito di lavoro autonomo.

Vi è comunque consenso, in concreto, sul fatto che per organizzazione si intende il coordinamento dei fattori della produzione, quali i mezzi finanziari, i beni, il lavoro proprio³⁹ e/o quello altrui, l'iscrizione nel registro delle imprese, l'uso dei segni distintivi dell'impresa. L'organizzazione assume in altri termini autonomia funzionale rispetto al lavoro dell'imprenditore, ad essa – e non all'attività personale dell'imprenditore – dovendosi imputare il risultato reddituale.

Ciò vale, come si vedrà oltre, a costituire la linea di demarcazione con il reddito di lavoro autonomo artistico-professionale, per il quale assume invece preminente importanza l'attività intellettuale del professionista sull'organizzazione. Si deve peraltro osservare che questa impostazione tradizionale sembra aver perso forza nel momento in cui si riconosce – almeno in alcuni casi – la prevalenza della forma di società commerciale sulla intrinseca natura intellettuale dell'attività, come accade per le società tra avvocati⁴⁰.

³⁸ V. oltre par. 5.

³⁹ Non si considera di norma sufficiente l'auto-organizzazione, cioè l'organizzazione del lavoro proprio, in assenza di elementi di tipo reale o dell'organizzazione del lavoro altrui.

⁴⁰ V. *retro*, par. 2.4.

Quanto ad esempi concreti di tale tipo di attività, si possono menzionare le prestazioni dei centri di estetica, degli istituti di insegnamento privati, delle scuole di danza, ecc.⁴¹.

2.6.5. *Concorso alla definizione generale della norma sulla commercialità degli enti non commerciali.*

Per quanto riguarda gli enti diversi dalle società, si è accennato che la nozione di esercizio di impresa applicabile in termini generali è quella recata dall'art. 55 TUIR. Tuttavia, la natura commerciale dell'attività si determina anche in base a norme specifiche, di cui si tratterà più avanti⁴². Si può qui accennare che l'ambito della commercialità – e quindi dell'imponibilità – dell'attività di tali enti viene sensibilmente limitata, con finalità di agevolazione, per gli enti che svolgono attività ritenute di interesse sociale, come quelle culturali, artistiche, sportive, religiose, ecc.

Al fine di evitare che sotto la veste di ente non commerciale si nascondano attività lucrative, l'art. 149 TUIR prevede che l'ente perda la qualifica di non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta e che ai fini della qualificazione commerciale dell'ente debba tenersi conto anche di parametri relativi ai mezzi ed ai risultati economici dello svolgimento dell'attività, i ricavi, le spese. Si deve pertanto ritenere che, per questi soggetti, anche tali elementi eccezionalmente concorrano alla definizione della natura commerciale dell'attività.

2.6.6. *Impresa agricola e redditi fondiari.*

Secondo l'art. 55, comma 1, TUIR, sono altresì redditi di impresa i redditi derivanti dalle attività indicate alle lett. b) e c) del comma 2 dell'art. 32 TUIR che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa. L'art. 32 citato è quello che definisce il reddito agrario; le attività indicate dalle lett. b) e c) del suo comma 2 sono l'allevamento degli animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno, le attività dirette alla produzione dei vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie – se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste – le attività dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione dei prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali.

Ne consegue che, quando l'impresa agricola è condotta da una persona fisi-

⁴¹ Si noti, al riguardo, che invece le attività non organizzate dell'estetista, dell'insegnante o del ballerino producono reddito di lavoro autonomo.

⁴² Cfr. Capitolo III, par. 1.

ca, l’attività di coltivazione e silvicoltura (art. 32, comma 2, lett. a) dà sempre luogo a reddito agrario. Invece le attività ora menzionate, indicate dalle lett. b) e c), danno luogo a reddito agrario, se rientrano nei limiti stabiliti (per esempio se gli animali allevati possono essere nutriti con mangimi ritraibili per almeno un quarto dal terreno); in caso contrario, per l’eccedenza producono reddito di impresa.

Dà invece sempre luogo a reddito di impresa l’attività agricola comunque svolta dalle società di persone commerciali (esclusa quindi la società semplice), dai soggetti passivi IRES (escluse le s.r.l. e le cooperative agricole⁴³) e dalle stabili organizzazioni di società e di persone fisiche non residenti che esercitano attività di impresa.

La differenza tra i due diversi criteri di tassazione del reddito dell’impresa agricola non è di poco conto. Il reddito agrario è determinato su base catastale ed è quindi un reddito medio ordinario, solitamente di ammontare ridotto. La tassazione del reddito di impresa invece segue – come si vedrà nel Capitolo III – un criterio analitico, e la base imponibile è determinata considerando gli effettivi elementi positivi e negativi di reddito.

2.6.7. *I beni d’impresa.*

I beni utilizzati allo svolgimento dell’attività di impresa perdono la loro caratteristica di beni autonomamente produttivi di reddito e diventano fattori produttivi dell’impresa, concorrendo alla determinazione del relativo reddito. Le diverse modalità con cui i beni divengono “beni d’impresa”, a seconda se si tratti di un imprenditore persona fisica ovvero di una società di persone commerciale, verranno esaminate più avanti⁴⁴.

In via del tutto generale, si può dire che se il bene appartiene ad una persona fisica, ovvero ad un ente non commerciale, rileva a tal fine un atto volontario di destinazione, che deve trovare formale riscontro nelle scritture contabili; se invece il bene appartiene ad una società commerciale, di persone o di capitali, ovvero ad un ente commerciale, esso si considera *tout court* un bene di impresa in virtù del principio di attuazione sul reddito di impresa per effetto della forma societaria adottata.

L’ingresso nell’ambito dell’impresa vincola i beni al relativo regime, dal quale possono uscire solo con applicazione dell’imposta: ad esempio, se un imprenditore persona fisica destina un bene di impresa all’uso personale o familiare, si verifica un fenomeno (“autoconsumo esterno”) rilevante ai fini dell’applicazione

⁴³ Esse sono considerate (solo) per questo aspetto “trasparenti” rispetto ai soci persone fisiche: pertanto producono redditi fondiari, alle condizioni previste dall’art. 32 cit. applicato all’attività svolta dai soci.

⁴⁴ V. Capitolo IV, par. 4.2.

dell'IRPEF⁴⁵ e dell'IVA⁴⁶. Analogamente, è un fenomeno rilevante ai fini della tassazione dei beni la trasformazione da ente commerciale ad ente non commerciale: anche se in questo caso i beni non vengono trasferiti da un soggetto ad un altro, essi fuoriescono dal regime dei beni di impresa, confluendo nell'attività non commerciale, e quindi sono tassati⁴⁷.

3. L'esercizio di impresa nell'IVA.

3.1. Premessa.

Affinché un'operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi sia soggetta ad IVA è necessario che essa sia posta in essere nell'esercizio di impresa, ovvero di arti e professioni (c.d. "requisito soggettivo"⁴⁸). L'esercizio di impresa è definito dall'art. 4 della legge IVA (d.p.r. n. 633/1972). Si può fin d'ora dire che l'art. 4 è sostanzialmente modellato sulle corrispondenti norme del TUIR; esso contiene infatti sia una definizione di esercizio di impresa analoga a quella contenuta nell'art. 55 TUIR, sia una presunzione assoluta per cui tutte le operazioni attive (cessioni di beni e prestazioni di servizi) poste in essere dalle società di persone commerciali, dalle società di capitali e dagli enti commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di impresa (e sono quindi soggette all'imposta). Sotto quest'ultimo profilo si è inteso introdurre nell'IVA un *pendant* della regola per cui il reddito delle società di capitali e degli enti commerciali è considerato reddito di impresa ai fini IRES.

Ora, nella disciplina comunitaria dell'IVA non esiste una tale presunzione, né esiste una distinta definizione per l'esercizio di impresa da un lato e per l'esercizio di arti e professioni dall'altro. Come si è già accennato nell'introduzione, la normativa comunitaria (attualmente l'art. 9 Direttiva 112/2006) considera unitariamente, sotto la denominazione "attività economica", tutte le attività svolte in modo autonomo (cioè senza vincolo di subordinazione), tanto di impresa quanto artistico-professionali. Il fatto che nel diritto interno si sia preferito invece adottare una struttura definitoria ampiamente mutuata da quella delle

⁴⁵ Capitolo IV, par. 4.3.

⁴⁶ Capitolo VI, par. 9.1.1.

⁴⁷ V. Capitolo IX, par. 4.2.

⁴⁸ Come si vedrà nel capitolo dedicato all'IVA, sono soggette all'imposta le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di impresa, arti o professioni. L'IVA si applica inoltre alle importazioni, da chiunque effettuate (art. 1, d.p.r. n. 633/1972). Il "requisito soggettivo" qui in esame è un elemento costitutivo delle operazioni soggette che non coincide sempre con l'imputazione soggettiva dell'obbligo di corrispondere il tributo sull'operazione considerata (v. Capitolo VI, par. 17).

imposte sul reddito è dovuto alla genesi comune delle attuali imposte sul reddito e dell'IVA, oggetto ambedue della Riforma tributaria dei primi anni '70 dello scorso secolo⁴⁹ e, insieme, ad un'impostazione accentuatamente influenzata dal diritto privato della disciplina italiana dell'IVA.

Sotto questo profilo non si tenne all'epoca in adeguata considerazione il fatto che l'IVA è un'imposta armonizzata, disciplinata da direttive *self executing*: direttive che, data tale loro caratteristica, debbono essere puntualmente trasposte nel diritto interno. Come si vedrà, con riferimento alla presunzione assoluta riguardante l'esercizio di impresa da parte delle società commerciali il legislatore interno ha dovuto operare nel 1997 delle importanti modifiche al testo originario dell'IVA che non hanno tuttavia risolto le incongruenze di fondo del nostro sistema.

3.2. Esercizio di attività d'impresa tra effettività e presunzioni.

Il comma 1 dell'art. 4 del d.p.r. n. 633/1972 richiama dunque sostanzialmente la definizione di attività d'impresa contenuta nell'art. 55 TUIR: *“Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile”*. Si può dunque rinviare a quanto si è detto retro su tale definizione ai fini delle imposte sul reddito.

A ben vedere, l'unica differenza rispetto alla corrispondente definizione data nel TUIR è costituita dal riferimento alle attività agricole. Infatti, come si è visto sopra, ai fini delle imposte dirette per la qualificazione del reddito è necessario verificare se tali attività rispettino o meno i limiti fissati dall'art. 32, comma 2, lett. b) e c), TUIR: se eccedono tali limiti, esse generano redditi d'impresa, altrimenti generano redditi fondiari tassati su base catastale. Ai fini IVA, invece, tutte le attività agricole danno luogo ad esercizio di impresa e sono perciò soggette ad imposta, seppur con un regime speciale, agevolato per quanto riguarda l'imposta e semplificato quanto agli adempimenti⁵⁰.

La definizione di cui al I comma, dato il suo tenore generale, vale a ricomprendere nel campo di applicazione dell'IVA le operazioni effettuate tanto da imprenditori individuali, quanto da società ed enti commerciali, quanto ancora dagli enti non commerciali. Per le società ed enti commerciali il II comma dell'art. 4 detta una presunzione assoluta, prescrivendo che si considerano *“in ogni*

⁴⁹ V. per le imposte sui redditi il Capitolo II, par. 1, e per l'IVA il Capitolo VI, par. 1.

⁵⁰ V. Capitolo VI, par. 21.

caso” (e quindi anche laddove si tratti di attività che non rispondono alla definizione di cui al I comma) effettuate nell’esercizio dell’impresa:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società di capitali, dalle società di mutua assicurazione e dalle società di fatto;
2. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole (enti commerciali).

Questa presunzione assoluta⁵¹ non trova alcun riscontro nella disciplina comunitaria, in cui – come si è detto – ciò che rileva è l’esercizio effettivo di un’attività economica: la prevalenza della forma societaria sulle attività in concreto svolta non dovrebbe trovare posto in una imposta indiretta a carattere reale quale è l’IVA, in cui il profilo della soggettività (che assume centrale importanza nelle imposte personali quali sono le imposte sul reddito) è senz’altro recessivo rispetto alla natura dell’attività svolta e alle modalità del suo svolgimento. Un chiaro indice di ciò è costituito dal fatto che nell’IVA le società di persone commerciali residenti, che nel sistema delle imposte sui redditi hanno una soggettività limitata e non sono dunque soggetti passivi, sono invece a tutti gli effetti soggetti passivi dell’imposta. Ciò in quanto – del tutto condivisibilmente – si è ritenuto che esse non abbiano sufficiente autonomia patrimoniale per essere considerate titolari del reddito prodotto dall’attività di impresa, ma possano essere centri di imputazione delle operazioni di cessione di beni e di prestazioni di servizi soggette ad IVA⁵².

La presunzione assoluta di cui si discute ha ben presto evidenziato la sua inadeguatezza rispetto alla struttura comunitaria dell’imposta, in presenza di soggetti societari i quali non svolgono attività di impresa, ma si limitano alla mera detenzione ed al godimento “statico” (cioè senza gestione attiva di beni). Si pensi al caso paradigmatico delle *holding* che si limitano a percepire i dividendi delle partecipazioni possedute, senza ingerirsi nella gestione delle società partecipate.

La questione si fa ancora più complessa per le società “miste”, cioè che svolgono sia attività d’impresa, che attività non economica di mero godimento di beni, per le quali ai fini della corretta applicazione dell’imposta è necessario distinguere precisamente i confini delle due attività. Si pensi al caso della *holding*

⁵¹ Si noti fin da ora che essa riguarda le sole operazioni attive effettuate da questi soggetti e non anche le operazioni passive, per le quali va comunque verificata la effettiva riferibilità all’attività di impresa (cfr. Capitolo VI, par. 20.1). Come si è già osservato, vi è coincidenza, sotto questo aspetto, con la disciplina in materia di imposte sul reddito.

⁵² A completamento del discorso si può aggiungere che pure nell’IRAP – anch’essa imposta a carattere reale – le società di persone hanno soggettività passiva. V. Capitolo VIII, par. 7.1.

“statica”, di cui sopra si è detto, che svolge anche attività di impresa diretta alla prestazione di servizi (amministrativi, di “regia”, ecc.) a favore delle partecipate. Non da ultimo, i casi che si considerano possono sovrapporsi con quelli oggetto della disciplina delle c.d. “società di comodo”, senza tuttavia che la questione, tanto in termini astratti quanto nella disciplina concreta, coincida. È ad esempio il caso in cui beni vengano intestati a soggetti societari per fruire dei vantaggi del relativo regime fiscale rispetto a quello delle persone fisiche, ma i medesimi beni vengono poi in concreto goduti ed utilizzati dalle persone fisiche proprietarie delle azioni o quote sociali.

Per tentare di ovviare alla rigidità della presunzione assoluta di cui si tratta e per rendere l'ordinamento interno maggiormente conforme a quello UE, nel 1997 fu introdotta nell'art. 4, d.p.r. n. 633/1972 – in deroga alla presunzione assoluta recata dal comma 2 – una norma che considera non commerciali (escludendole dunque da quelle che integrano l'esercizio di impresa⁵³) alcune attività quali il possesso e la gestione di abitazioni, unità da diporto, aeromobili da turismo e altri mezzi di trasporto ad uso privato, complessi sportivi, dati in godimento ai soci o a loro familiari, nonché il possesso di partecipazioni, quote sociali, obbligazioni, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi o altri frutti senza strutture dirette ad esercitare attività finanziarie ovvero attività di gestione.

Tornando ora alla definizione di esercizio di impresa ai fini IVA, si deve osservare che il fatto che un'attività sia svolta da un soggetto pubblico (Stato, Regione, enti territoriali, enti di diritto pubblico) non osta, di per sé, a che essa sia soggetta ad imposta, se ha le caratteristiche di un'attività economica. L'art. 13, Direttiva 112/2006 prevede che tali soggetti non sono considerati soggetti passivi per le attività che svolgono in quanto pubbliche autorità: tali attività sono dunque escluse da IVA, ma anche esse debbono essere assoggettate ad imposta *“quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza”*. L'esclusione da IVA delle attività esercitate in quanto pubblica autorità è dovuta al fatto che per esse manca il carattere della commercialità: non sono svolte sul mercato e per il mercato, bensì nell'esecuzione delle funzioni pubbliche affidate all'ente.

Per dare attuazione a questa disposizione nell'art. 4 cit. si prevede che non sono considerate commerciali le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità. Sono invece considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, alcune attività svolte in concorrenza con

⁵³ La *ratio* di questa disposizione è quella di escludere queste attività dall'applicazione dell'IVA per precludere alle società che le pongono in essere di detrarre l'IVA sugli acquisti. In questo modo si ottiene l'effetto di equiparare queste operazioni a quelle effettuate dai consumatori finali, che restano gravate dall'IVA sugli acquisti.

altri operatori del mercato⁵⁴, tra le quali l'erogazione di acqua, servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore; trasporto e deposito merci; trasporto di persone; servizi portuali e aeroportuali, pubblicità commerciale.

Analogamente a quanto è previsto per l'IRES, anche in ambito IVA gli enti diversi dalle società si distinguono tra commerciali e non commerciali, a seconda del fatto che abbiano oppure non abbiano per oggetto esclusivo o prevalente l'esercizio di attività commerciali⁵⁵. Mentre tutte le attività svolte dagli enti commerciali sono soggette ad IVA per effetto della presunzione assoluta di cui si è detto, per gli enti non commerciali è soggetta da IVA solo l'eventuale attività commerciale svolta in via secondaria⁵⁶.

4. L'esercizio di arti e professioni: soggetti.

È il caso di ricordare in premessa che, come si è già accennato, mentre l'attività di impresa può essere condotta tanto da persone fisiche quanto da soggetti diversi dalle persone fisiche quali le società e gli enti – potendo quindi i relativi risultati economici essere sottoposti ad IRPEF o ad IRES a seconda del soggetto che esercita l'impresa – l'attività artistico-professionale può essere imputata, ai fini di tutte le imposte, solo a persone fisiche e non invece a soggetti diversi, quali le società e gli enti⁵⁷. Ciò in quanto si tratta di un'attività di lavoro, e quindi di carattere personale ed intellettuale.

⁵⁴ L'esclusione da imposta per i soggetti che agiscono in veste di pubblica autorità è assoluta nell'IRES, in quanto tributo personale, la cui applicazione o non applicazione discende essenzialmente dalla natura del soggetto. V. Capitolo III, par. 1.3. Nell'IVA, invece, ciò che rileva è la natura dell'attività esercitata: per questo talune attività sono oggettivamente considerate commerciali, e quindi soggette ad imposta indipendentemente dalla natura del soggetto che le svolge.

⁵⁵ L'art. 4 in commento non contiene ulteriori specificazioni in merito alle regole da utilizzare per stabilire la prevalenza. Pertanto si fa comunemente riferimento alle regole dettate in materia di IRES (v. Capitolo III, par. 1.2.3). La diversa natura rispettivamente delle imposte sul reddito e dell'IVA fa sì che in questa ultima imposta vengano disciplinati, nell'ambito delle disposizioni che riguardano l'esercizio di impresa, anche profili che nell'IRES sono invece disciplinati nell'ambito delle norme che riguardano i soggetti passivi. Si ritrovano dunque nell'art. 4 d.p.r. n. 633/1972 le regole speciali dettate per stabilire la natura commerciale o meno delle attività svolte dagli enti non commerciali associativi in favore dei soci. Si tratta di regole analoghe a quelle dettate dall'art. 148 TUIR: in sostanza, se l'attività è considerata non commerciale in base a tali regole, i relativi proventi non sono rilevanti né ai fini IRES, né ai fini IVA.

⁵⁶ Poiché le attività diverse da quelle di impresa (e di lavoro artistico-professionale, che però non può essere configurato in capo ad un soggetto diverso da una persona fisica – v. par. succ.) non sono soggette ad IVA, a differenza di quanto accade nelle imposte sui redditi i proventi percepiti dagli enti non commerciali e non derivanti dall'attività commerciale (ad es. i dividendi di titoli detenuti per investimento, i canoni di locazioni di immobili non destinati all'attività commerciale) non sono soggetti ad imposta.

⁵⁷ Si veda anche quanto detto *retro*, par. 2.4 a proposito delle società tra professionisti.

Come accade per l’attività di impresa, la nozione fiscale di lavoro autonomo è stata disciplinata autonomamente dalle norme tributarie, anche se – come si vedrà – i suoi elementi distintivi non differiscono sostanzialmente dalla definizione ricavabile dall’art. 2222 c.c. che, nel disciplinare il contratto d’opera, fa riferimento al “*lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione*”, quindi senza il coordinamento del committente e senza inserimento funzionale nella sua organizzazione.

5. L’esercizio di arti e professioni nell’IRPEF.

L’esercizio di arti e professioni nell’IRPEF dà luogo al reddito di lavoro autonomo.

Secondo l’art. 53 TUIR “*Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall’esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse*” da quelle di impresa, compreso l’esercizio dell’attività nella forma dell’associazione professionale. Il legislatore ha dunque deciso di non dare una definizione in termini positivi di questa attività, preferendo fornirne una definizione di tipo residuale, per differenza rispetto a quella di impresa, nell’ambito di una nozione di “attività di lavoro autonomo” che le ricomprende ambedue⁵⁸. La stessa terminologia normativa indica dunque che un medesimo tipo di attività, quella di lavoro autonomo, viene scissa in due diverse sotto tipologie, a seconda delle caratteristiche di ciascuna, dando luogo o ad un reddito di impresa, o ad un reddito di lavoro autonomo in senso proprio⁵⁹, e quindi a due distinte categorie reddituali.

La diversificazione tra le due tipologie di attività rileva ai fini dei criteri di determinazione del reddito. La categoria dei redditi di lavoro autonomo si pone tradizionalmente in un’area intermedia tra quella del lavoro dipendente (dalla quale si differenzia per la mancanza del vincolo di subordinazione) e quella dell’impresa. Dalla prima mutua un certo *favor* quanto ai criteri di tassazione, *favor* che si è via via ridotto nel tempo ed ora essenzialmente consiste nell’applicazione del criterio di cassa ai fini dell’imputazione delle componenti reddituali, in luogo del criterio di competenza applicato per il reddito di impresa; dalla seconda mutua l’analiticità – seppure in termini molto semplificati – della

⁵⁸Probabilmente eco di una impostazione unitaria della tassazione del lavoro autonomo negli studi sulla riforma tributaria, poi abbandonata. Si noti comunque, al riguardo, come la sostanziale unitarietà della nozione corrisponda a quella omnicomprensiva di attività economica, come rilevato nelle considerazioni introduttive di questo manuale.

⁵⁹Di qui in poi si userà il termine “lavoro autonomo” per definire in senso proprio l’attività che dà luogo, ai sensi dell’art. 53 TUIR, ad un reddito di lavoro autonomo.

determinazione delle componenti reddituali, tra le quali sono compresi i costi sostenuti nell'esercizio dell'attività, a differenza di quanto accade per il lavoro dipendente, nella cui determinazione non rilevano i costi sostenuti dal lavoratore⁶⁰.

La residualità della nozione di lavoro autonomo rispetto a quella di esercizio di impresa⁶¹ ha dato luogo a molteplici questioni, soprattutto attinenti il regolamento di confini tra le due nozioni, ampiamente affrontate dalla dottrina.

In primo luogo, l'espresso riferimento all'esercizio di arti e professioni contenuto nell'art. 53 TUIR fa ritenere, nonostante l'imprecisa formulazione della norma, che l'attività artistica e professionale sia comunque ricompresa nell'ambito del reddito di lavoro autonomo, come suo contenuto tipico, e non possa mai dare luogo al reddito di impresa generato dalle attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c. (al quale rinvia l'art. 55, comma 1, TUIR). La residualità della nozione di lavoro autonomo si può manifestare, perciò, solo con riferimento ad una precisa area della definizione di reddito di impresa, cioè rispetto alle prestazioni di servizi non rientranti tra quelle indicate nell'art. 2195 c.c.⁶² (di cui all'art. 55, comma 2, TUIR): tali prestazioni danno luogo a reddito di impresa, se organizzate in forma di impresa (si è visto sopra che solo riguardo ad esse è decisiva l'organizzazione per la ricomprensione nella categoria reddituale, organizzazione normalmente non rilevante) e a reddito di lavoro autonomo, se non organizzate.

Il nucleo essenziale e qualificante delle prestazioni di lavoro autonomo risiede nel carattere personale ed intellettuale dell'attività⁶³; caratteristica che senz'altro possiedono le attività professionali che richiedono l'iscrizione in albi o elenchi, ma che ben può essere propria anche di altre tipologie di attività. Ne consegue che il coordinamento di mezzi, capitale e persone, seppur quando esistente, non rileva ai fini dell'esistenza dell'organizzazione, assumendo comunque una funzione ausiliaria e non determinante⁶⁴.

⁶⁰ V. il Capitolo IV, par. 3 per i criteri di determinazione del reddito di lavoro autonomo.

⁶¹ Che nell'impianto originario dell'IRPEF, poi superato dal TUIR del 1986, era anche una residualità rispetto alla definizione di reddito di lavoro dipendente.

⁶² Si è rilevato *retro*, a tale proposito, che l'art. 2195 cit. a cui fa riferimento l'art. 55, comma 1, TUIR, menziona la sola "produzione" di servizi (nel n. 1). Pertanto, la mera "prestazione" rientra esclusivamente nell'ambito delle previsioni dell'art. 55, comma 2 (se essa è organizzata in forma di impresa) e nell'ambito dell'art. 53 TUIR se non è organizzata in forma di impresa. In quest'ultimo caso essa dà luogo a reddito di lavoro autonomo.

⁶³ È il caso di rilevare, vista la matrice comunitaria della definizione qui in esame, che la Corte di Giustizia ha affermato che le libere professioni *"sono attività che, tra l'altro, presentano un pronunciato carattere intellettuale, richiedono una qualificazione di livello elevato e sono normalmente assoggettate ad una precisa e rigorosa disciplina professionale ... nell'esercizio di un'attività del genere, l'elemento personale assume una rilevanza particolare ed un siffatto esercizio presuppone, in ogni caso, una notevole autonomia nel compimento degli atti professionali"* (CGUE causa C-267/99 dell'11 ottobre 2011, *Adam Urbing*).

⁶⁴ Ciò, a meno che l'attività non sia esercitata in forma di società commerciale, nel qual caso la

Così come per l’attività di impresa, l’attività di lavoro autonomo deve essere esercitata per professione abituale, ancorché non esclusiva. E, nello stesso modo, tale attività svolta in modo occasionale dà luogo ad un reddito rientrante nella categoria dei redditi diversi (art. 67, lett. l), TUIR). Il concetto è analogo a quello già esaminato ai fini del reddito di impresa; quindi, la reiterazione del concetto di professionalità nell’art. 53 TUIR (“*per esercizio di arti e professioni si intende l’esercizio per professione abituale ...*”) non deve essere considerato superfluo: come si è visto per il reddito di impresa, la nozione esprime il concetto per cui l’attività, per dare luogo ad un reddito di lavoro autonomo, deve essere esercitata in modo costante ed essere diretta verso terzi committenti o, più genericamente, verso il mercato.

L’art. 53, comma 2, TUIR individua ulteriori attività che danno luogo a redditi di lavoro autonomo rispetto a quelle rientranti nella definizione generale del comma 1. Si tratta, tra le altre, delle seguenti attività: utilizzazione economica, da parte dell’autore o inventore, di opere dell’ingegno, brevetti, ecc., se non conseguiti nell’esercizio di imprese commerciali; utili da associazione in partecipazione quando l’apporto è costituito esclusivamente da lavoro⁶⁵; indennità di cessazione di rapporti di agenzia.

Si segnala, per il suo interesse dal punto di vista sistematico, che fino al 2001 erano ricompresi in questo elenco gli uffici di amministratore, sindaco e revisore di società, collaborazioni a giornali, riviste, enciclopedie e simili, partecipazioni a collegi e commissioni ed “*altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa*”. Sono, queste, fattispecie che per le loro caratteristiche si pongono al confine tra il lavoro autonomo e quello dipendente: infatti, a fronte dell’assenza del vincolo di subordinazione nello svolgimento dell’attività lavorativa, tipica del lavoro autonomo, si pone il coordinamento dell’attività stessa da parte dell’entità al cui favore l’attività viene svolta ed il fatto che i risultati dell’attività si inquadrano di norma, dal punto di vista funzionale, nell’ambito dell’organizzazione dell’entità medesima. Con la l. n. 342/2000 le attività ora indicate e in generale quelle di collaborazione coordinata e continuativa, ora più compiutamente definite come “*rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita*”, sono state “trasferite” nell’ambito di quelle che generano un reddito di lavoro dipendente, sempreché non rientrino nell’oggetto dell’attività di lavoro autonomo svolta dal contribuente.

forma societaria prescelta fa aggio sulla natura intellettuale della prestazione di opera professionale (v. *retro*, par. 2.4).

⁶⁵ Se l’apporto è costituito, oltre che da lavoro, da capitale, oppure esclusivamente da capitale, detti utili costituiscono reddito di capitale.

6. L'esercizio di arti e professioni nell'IVA.

Secondo l'art. 5, comma 1, d.p.r. n. 633/1972 *“per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse”*.

Pertanto, qualsiasi attività artistica o professionale è soggetta ad IVA, purché sia svolta in modo non occasionale. Così come accade per la definizione di esercizio di impresa nell'IVA – definizione che coincide con quella data ai fini delle imposte sui redditi – anche la definizione di esercizio di arti e professioni data ai fini IVA coincide, nella sostanza, con quella recata nel TUIR. Nell'IVA manca, però, la nozione di residualità rispetto all'attività di impresa: ciò – più che avere portata sostanziale – si ricollega, dal punto di vista formale, al fatto che nel testo originario dell'art. 4, d.p.r. n. 633/1972 mancava il riferimento alle attività di prestazioni di servizi non ricomprese nell'art. 2195 c.c. organizzate in forma di impresa⁶⁶, riferimento che fu introdotto solo in un momento successivo per uniformare la disciplina dell'IVA a quella delle imposte sul reddito per quanto attiene la definizione di esercizio di impresa.

Data la sostanziale uniformità della definizione generale della fonte del reddito di lavoro autonomo con quella di esercizio di arti e professioni nell'IVA si può rinviare, per l'analisi della nozione, a quanto detto nel paragrafo precedente.

È da notare che, analogamente a quanto previsto per le società commerciali di persone⁶⁷, ai sensi dell'art. 4, d.p.r. n. 633/1972 anche le associazioni tra professionisti⁶⁸ dunque sono ricompresi tra i soggetti che esercitano arti e professioni. Le operazioni svolte sono perciò ad esse direttamente imputabili e di conseguenza tali associazioni sono annoverabili tra i soggetti passivi dell'imposta⁶⁹.

Le attività di collaborazione coordinata e continuativa – coerentemente con la loro ricomprensione, ai fini delle imposte sul reddito, tra quelle che generano redditi di lavoro dipendente – nonché le prestazioni di lavoro effettuati dagli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro non sono soggette

⁶⁶ E non si sentì perciò la necessità del regolamento di confini che ha invece influenzato la definizione di reddito di lavoro autonomo del TUIR.

⁶⁷ Che, come si è detto, ai fini IVA sono soggetti passivi, mentre ai fini delle imposte sui redditi sono – se residenti in Italia – “trasparenti” rispetto ai soci.

⁶⁸ Naturalmente le società commerciali costituite tra professionisti anche ai fini IVA svolgono attività di impresa.

⁶⁹ Analogamente le associazioni tra professionisti sono soggetti passivi IRAP. V. Capitolo VIII, par. 7.1.

ad IVA⁷⁰, sempreché siano svolte da persone che non esercitano per professione abituale altre attività di lavoro autonomo.

7. L'esercizio occasionale di impresa e di arti e professioni nell'IVA.

Come si è visto, ai fini IRPEF le attività di impresa e di lavoro autonomo a carattere occasionale rientrano nell'abito di quelle che generano redditi diversi (art. 67 TUIR). Ai fini IVA invece tali attività non sono soggette ad imposta. Ciò è dovuto al fatto che si considera insito nel concetto comunitario di attività economica il carattere della stabilità⁷¹, carattere che evidentemente manca nelle attività occasionali.

Quest'ultima circostanza e la decisività delle sue conseguenze (applicazione/non applicazione dell'imposta) richiederebbero che la nozione di occasionalità possa essere definita con un certo grado di precisione: invece l'occasionalità non è definita dal testo normativo. Tuttavia l'assenza di indicazioni normative è da ricollegarsi al fatto che l'occasionalità e il suo opposto, l'abitudine, come si è evidenziato ai fini delle imposte sul reddito vanno apprezzate in relazione ad una molteplicità di elementi concreti, variabili in funzione del caso considerato e sono quindi rimesse all'interpretazione⁷².

8. L'esercizio di impresa e di arti e professioni nell'IRAP: la rilevanza dell'organizzazione (rinvio).

Le considerazioni sopra svolte sulla irrilevanza dell'organizzazione in forma di impresa nell'ambito del reddito di impresa e dell'IVA con riferimento alle attività indicate nell'art. 2195 c.c. non valgono ai fini dell'IRAP, in ragione della peculiarità del presupposto di quest'ultima imposta. Ed infatti l'art. 2, d.lgs. n. 446/1997 individua tale presupposto nell'*"esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata ..."*. L'esistenza di tale autonoma organizzazione è dunque comunque necessaria affinché si applichi l'IRAP, e ciò vale anche per le attività di lavoro autonomo. La ricorrenza in concreto di tale requisito ha dato luogo ad un vasto dibattito in sede dottrina e giurisprudenziale di cui si darà conto nel Capitolo VIII.

⁷⁰ Infatti, come si è detto, le sole attività di lavoro autonomo e non anche quelle di lavoro dipendente sono soggette ad IVA.

⁷¹ V. tra le altre CGUE causa C-408/06 del 13 dicembre 2007, *Götz Franz*.

⁷² In via puramente indicativa, nella prassi per individuare ai fini IVA l'attività occasionale di lavoro autonomo si fa riferimento al fatto che i compensi, per anno, si mantengano nella soglia dei 5.000 euro. Tale prassi deriva dal fatto che nella legge Biagi (art. 1, d.lgs. n. 276/2003), ora abrogata, il suddetto limite di compensi era quello fissato appunto per il lavoro autonomo occasionale.

9. Inizio e cessazione delle attività economiche.

L'inizio e la cessazione delle attività economiche, di impresa e di lavoro autonomo delimitano l'ambito temporale dell'applicazione delle relative norme fiscali. Sono nozioni di carattere sostanziale e non formale, nel senso che si deve considerare l'effettivo svolgimento dell'attività, anche laddove il contribuente abbia omesso di porre in essere gli adempimenti formali richiesti dalle norme fiscali in relazione all'inizio e alla cessazione dell'attività soggetta ad imposta⁷³.

Per quanto concerne l'inizio, è pacifico che rientrano nell'ambito dell'esercizio dell'impresa anche gli atti diretti alla predisposizione della sua organizzazione (ovviamente ove l'attività sia esercitata in forma organizzata) e dell'esercizio dell'attività. I costi sostenuti per tale predisposizione (costi di impianto) concorrono alla formazione del reddito di impresa, anche qualora l'attività non sia ancora iniziata⁷⁴. Può trattarsi, per esempio, delle spese legali e di consulenza per la costituzione della società, per gli studi e ricerche sulla migliore strutturazione dell'attività produttiva, dei costi di acquisto dei macchinari, ecc.

Per quanto concerne la cessazione dell'attività, essa va ricollegata non tanto all'effettuazione dell'ultimo atto dell'impresa, quanto all'ultimo atto liquidativo del suo patrimonio (se esistente). In particolare, come si vedrà, le regole per la determinazione del reddito di impresa e per l'individuazione delle operazioni soggette ad IVA richiedono che tutti i beni, utilizzati per l'esercizio dell'attività, che sono entrati nell'economia dell'impresa – dando luogo ad un costo deducibile ai fini delle imposte sul reddito ovvero ad un'IVA sugli acquisti detraibile – debbano generare all'atto della loro fuoriuscita, simmetricamente, un provento imponibile ai fini delle imposte sul reddito ovvero una operazione attiva soggetta ad IVA. E ciò vale naturalmente anche qualora la fuoriuscita dall'attività sia dovuta alla cessazione della medesima.

⁷³ Tutti i soggetti, sia persone fisiche che società ed enti, sono identificati da un codice univoco, il codice fiscale, che deve essere utilizzato nell'ambito di tutti i rapporti con le pubbliche amministrazioni, compresa l'amministrazione finanziaria. Più specificamente collegate all'inizio ed alla cessazione delle attività di impresa e di arti e professioni sono le apposite comunicazioni che debbano essere presentate ai fini IVA entro trenta giorni dall'inizio e dalla cessazione; a seguito della presentazione della comunicazione di inizio attività viene attribuito al contribuente un codice numerico identificativo ai fini dell'applicazione dell'imposta (partita IVA). Secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia il contribuente può avvalersi dei diritti attribuitigli dalla legge IVA (diritto di detrazione dell'imposta sugli acquisti) anche se non è (o non è più) in possesso della partita IVA, purché naturalmente ne sussistano le condizioni di carattere sostanziale. Per quanto concerne l'assenza dichiarazione di cessazione dell'attività, la cancellazione della posizione del contribuente avviene d'ufficio dopo tre anni di inattività, senza applicazione di sanzioni.

⁷⁴ In questo caso potrebbe al massimo applicarsi un differimento della deduzione del costo (v. Capitolo III, par. 4.7.1).

Si noti infine, a tale proposito, che non costituiscono vicende estintive dell'impresa le operazioni societarie straordinarie quali la fusione per incorporazione, la scissione, la trasformazione in altro tipo societario, ecc. Tali operazioni sono neutrali dal punto di vista fiscale e pertanto la società incorporata, scissa, trasformata, ecc. prosegue la sua attività, senza soluzione di continuità, nel nuovo soggetto societario⁷⁵.

Analoghe considerazioni possono farsi per quanto attiene l'esercizio di attività di lavoro autonomo, seppur tenendo conto del fatto che, di norma, i costi per la strutturazione iniziale dell'attività e per l'acquisto di beni utilizzati per lo svolgimento dell'attività stessa sono meno rilevanti⁷⁶; ma si tratta, appunto, di un elemento empirico che non incide sui principi, che sono analoghi a quelli applicabili all'esercizio di impresa.

⁷⁵ V. Capitolo IX.

⁷⁶ Tanto ciò è vero che, prima delle modifiche introdotte nell'art. 54 TUIR dal d.l. n. 223/2006, non concorrevano alla formazione del reddito di lavoro autonomo le plusvalenze (cioè la differenza tra il costo di acquisto e il provento della cessione) derivanti dalla vendita di beni strumentali. E ciò anche se il relativo costo di acquisto era comunque deducibile.