

LA NOZIONE DI REDDITO D'IMPRESA

Sommario: 1. Il sistema del reddito d'impresa e le categorie soggettive di riferimento.
– 2. Il concetto di reddito d'impresa: i requisiti dell'attività. – 2.1. *Segue:* l'organizzazione in forma d'impresa ed il rilievo della natura commerciale o agricola ai sensi degli artt. 2195 e 2135 del Cod. Civ. – 2.2. *Segue:* le altre attività produttive di reddito d'impresa.

1. Il sistema del reddito d'impresa e le categorie soggettive di riferimento.

Come le altre categorie di reddito anche la disciplina del reddito d'impresa è concepita sistematicamente distinguendo due profili sostanziali:

a) anzitutto vi sono le norme dedicate al *concetto* di reddito d'impresa al fine di specificare fattispecie appartenenti a questa categoria;

b) in aggiunta sono previste una pluralità di disposizioni riservate alla *determinazione*, trattandosi della categoria di reddito che tende a quantificare la ricchezza con maggiore analiticità; esse pertanto sono numerose e sono espressione di principi generali oppure di regole specifiche riservate ai singoli elementi di costo o di ricavo.

Tale partizione si riflette nell'articolazione dei capitoli riservati al reddito d'impresa in quanto si è preferito distinguere:

a) il problema teorico del concetto e le questioni dovute alla disciplina di riferimento, che saranno esaminati in questo capitolo;

b) dai principi generali in tema di determinazione;

c) dal complesso di regole che attengono ai singoli elementi di costo o di ricavo, ai rapporti con l'estero, ai regimi riservati al gruppo ed agli altri profili impositivi.

La maggiore complessità del reddito d'impresa si coglie anche dal sistema del TUIR risultante dalla riforma del 2003: attualmente le norme dedicate alla determinazione (prima inserite nelle disposizioni riservate all'IRPEF) sono collocate nella disciplina dell'IRES (precisamente nel Capo II del Tit. II riguardante le società e gli enti non commerciali) sebbene si applichino anche agli imprenditori commerciali ed alle società di persone. A questi ultimi soggetti sono inoltre riservate le disposizioni particolari che sono collocate nella disciplina dell'IRPEF (Capo VI del Tit. I). Per effetto di tale impostazione quindi la determinazione del reddito d'impresa dell'imprenditore individuale e delle società di persone è disciplinata dalle norme specifiche concepite per tali categorie di soggetti e da un complesso di precetti elaborati con riferimento alle società di capitali ed agli enti commerciali come dispone l'art. 56 del TUIR.

Come accennato, *data la notevole diversità delle categorie soggettive*, il sistema del TUIR individua coloro che producono i redditi d'impresa utilizzando criteri *fattuali* oppure criteri *formali*. I primi si fondano sulle caratteristiche dell'attività esercitata dall'imprenditore, impongono una verifica in concreto, caso per caso, e sono disciplinati dall'art. 55 del TUIR (e, quindi, si riferiscono

L'articolazione della disciplina del reddito d'impresa

Distinzione

La struttura del TUIR

La qualificazione dei soggetti

all'imprenditore individuale ed agricolo ed agli enti non commerciali); ad essi sono dedicati i paragrafi successivi. I secondi invece si fondano esclusivamente sulla natura giuridica (societaria o di ente commerciale) e sono riconducibili agli articoli 6 e 81.

Dall'applicazione di tali criteri è quindi agevole concludere che per le società (di persone e di capitali) e per gli enti commerciali non vi è un problema di qualificazione del reddito perché esso, per definizione legislativa, è sempre e comunque reddito d'impresa ed assorbe qualsiasi altra categoria reddituale in coerenza con il principio dell'omnicomprensività (cosiddetta *vis attractiva*).

La forza di attrazione

La presunzione che considera redditi d'impresa la ricchezza prodotta dalle società e dagli enti commerciali è risalente nel tempo e risponde all'esigenza di superare le divergenze della dottrina civilistica sulla possibile natura non imprenditoriale delle attività esercitate; essa opera anche nei confronti delle *società di fatto* per effetto dell'equiparazione alle società in nome collettivo di cui all'art. 5 del TUIR. Tale principio ha trovato applicazione - e dunque il reddito restava d'impresa - anche nei casi in cui la base imponibile non era determinata sulla base delle regole ordinarie bensì secondo criteri catastali come è accaduto per:

La forma societaria

a) le società di persone e le società a responsabilità limitata costituite da imprenditori agricoli quando esercitano esclusivamente un'attività di manipolazione, conservazione, trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli ceduti ai soci che sono considerate *imprese agricole* ai fini delle imposte sui redditi;

b) le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che assumono la qualifica di *società agricole* ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 99 del 29 marzo 2004 e che potevano optare per la determinazione del reddito secondo i criteri forfettari del reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del TUIR.

Invece, il problema della definizione e della qualificazione assume un rilievo decisivo per le persone fisiche, per le società semplici e per le società di fatto in ambito IRPEF nonché per gli enti non commerciali in ambito IRES in quanto occorre distinguere la loro natura commerciale o non commerciale o, comunque, la sfera dell'attività d'impresa esercitata.

2. Il concetto di reddito d'impresa: i requisiti dell'attività.

Un aspetto al quale la dottrina tributaria ha riservato un'attenzione particolare è il concetto di impresa e le differenze rispetto a quelli di imprenditore e di impresa commerciale di cui agli artt. 2082 e 2195 del Cod. Civ.

Il concetto di impresa

A questo fine non è superfluo avviare il discorso da un dato oggettivo e, cioè, che nessuna norma definisce l'impresa in quanto tale e nella dimensione più aderente alla sua complessa fenomenologia. Ad esempio, nel Codice Civile sono disciplinati singoli aspetti, tendenzialmente dotati di una propria autonomia ed espressione di profili non sovrapponibili, ciascuno dei quali non esaurisce il fenomeno nel suo complesso, per cui, in ragione delle diverse prospettive, assume rilievo:

L'impostazione del Codice Civile

a) il *profilo soggettivo* – ovvero l'essere imprenditore ai sensi dell'art. 2082 del Cod. Civ. che è il parametro normativo tendenzialmente ritenuto più pertinente all'impresa – e dunque colui che è titolare dei rapporti giuridici derivanti dall'esercizio dell'attività, che risponde delle relative obbligazioni e che beneficia dei relativi profitti o sopporta le perdite;

b) la *considerazione oggettiva* dell'impresa in termini di *organizzazione* e

di attività qualificata ai sensi dell'art. 2195;

c) il *complesso dei beni strumentali* destinati allo svolgimento dell'attività ovvero l'azienda di cui all'art. 2555.

Invece, il primo comma dell'art. 55 individua i redditi d'impresa in quelli derivanti dall'esercizio di *imprese commerciali*, intendendosi per tali:

a) l'esercizio delle attività commerciali di cui all'art. 2195 del Cod. Civ.

b) nonché delle attività agricole di cui alle lett. b) e c) del secondo comma dell'art. 32 se eccedono i limiti ivi stabiliti (ovvero quelli che determinano la qualificazione di reddito agrario).

Pertanto, secondo questa disposizione il concetto di "reddito d'impresa" corrisponde a quello di "reddito di impresa commerciale".

Il riferimento all'art. 2195 del Cod. Civ. impone di verificare il carattere delle attività ai fini fiscali sulla base di quelle considerate commerciali dal Codice Civile. Tale impostazione attribuisce rilievo alla *natura dell'attività* per cui, in coerenza con la norma codicistica, produce un reddito d'impresa l'esercizio delle attività:

a) industriali dirette alla produzione di beni o servizi;

b) intermediarie nella circolazione di beni;

c) di trasporto per terra, per acqua o per aria;

d) bancarie od assicurative;

e) ausiliarie delle precedenti.

Sempre il primo comma dell'art. 55 del TUIR richiede che le attività siano conformi a tre *requisiti*.

In primo luogo, è necessario che siano esercitate in modo *abituale* ovvero che siano caratterizzate dalla continuità nel tempo e non rivestano, dunque, il carattere dell'occasionalità altrimenti la ricchezza prodotta è tassata quale reddito diverso ai sensi della lett. i del comma 1 dell'art. 67. A questi fini il criterio distintivo si fonda sulla dimensione temporale dell'impresa e richiede la ripetitività dei comportamenti in cui si estrinseca l'attività da cui consegue l'irrilevanza degli atti isolati e sporadici. In questo modo il sistema è completo perché le norme delle due categorie reddituali (che sono complementari) – ovvero gli art. 55 e 67 del TUIR – sono state concepite per disciplinare tutte le possibili modalità di esercizio delle attività commerciali al punto che il loro svolgimento in concreto è comunque attratto nell'ambito dell'una o dell'altra disposizione.

Il connotato dell'abitudine non si esaurisce nella semplice verifica sul periodo in cui è svolta l'attività e non necessariamente implica una pluralità di affari, né una durata minima ma esclude interruzioni non episodiche e prolungate all'esercizio dell'attività prive di particolari ragioni, essendo richiesta la stabilità, la regolarità, la prosecuzione dell'iniziativa nonché il suo protrarsi nel tempo anche per quelle stagionali. Analogamente, la reiterazione degli atti non può considerarsi una condizione imprescindibile dell'abitudine in quanto tale requisito può ritenersi integrato anche nell'ipotesi di un unico affare (si pensi alla costruzione di un'opera edilizia), di rilevanza economica, se è richiesto un impegno gravoso, un'applicazione costante oppure lo svolgimento di operazioni complesse che si protraggono per una durata apprezzabile.

Si tratta tuttavia di un requisito che può risultare di difficile accertamento in concreto, anche perché la norma riferisce l'abitudine non all'attività bensì alla "professione", per cui la giurisprudenza tende pragmaticamente ad interpretare la "professione abituale" semplicemente come esercizio dell'attività non meramente

**L'impresa nelle
imposte sui
redditi**

**L'impostazione
dell'art. 2195
Cod. Civ.**

**I requisiti
dell'attività
d'impresa**

a) l'abitudine

occasionale. Invece, sul piano concettuale, occorre ribadire che mentre l'abitudine presuppone un'attività continuativa e stabile, che si estrinseca nella combinazione di più atti e nell'organizzazione del lavoro, nella prospettiva delle attività occasionali, sporadiche o *una tantum* può anche essere esercitata un'attività purché non sia programmata per essere reiterata e proseguita nel tempo.

In via complementare, non è necessario che all'abitudine si accompagni l'*esclusività* in quanto produce reddito d'impresa anche l'attività svolta contemporaneamente ad un'altra, che, a sua volta, determina ricchezze inquadrabili in altre categorie di reddito (ad esempio, il lavoro dipendente).

b) la non esclusività

2.1. Segue: l'organizzazione in forma d'impresa ed il rilievo della natura commerciale o agricola ai sensi degli artt. 2195 e 2135 del Cod. Civ.

Il requisito più complesso attiene al profilo organizzativo in quanto l'art. 55, in deroga all'art. 2195 del Cod. Civ., prevede espressamente l'irrelevanza dell'*“organizzazione in forma d'impresa”* ovvero, in sintesi, del coordinamento dei fattori della produzione (beni e lavoro altrui) distinti e ulteriori rispetto all'attività dell'imprenditore. Com'è agevole intuire, esso è quello che determina le maggiori difficoltà applicative ed, in questo senso, un ulteriore elemento di incertezza è dovuto alle distinte concezioni della dottrina tributaria, probabilmente per l'influenza esercitata dagli studiosi del diritto commerciale, che si riflettono sull'interpretazione e sulla portata applicativa dell'art. 55.

c) l'organizzazione in forma d'impresa

Nonostante la tradizione della norma civilistica, infatti, l'ampiezza dei fenomeni inquadrabili nell'elenco di cui all'art. 2195 del Cod. Civ. è discussa nell'esperienza giuridica in quanto risente della contrapposizione tra gli orientamenti svalutativi della formula legislativa (ritenuta tendenzialmente coincidente con la nozione di impresa di cui all'art. 2082 del Cod. Civ. e, quindi, di ampia portata) e la prospettiva minoritaria più aderente al dato testuale (che distingue tra le varie attività imprenditoriali e ricorre alla categoria dell'*“impresa civile”* per ridurre l'ambito di applicazione della norma) anche a causa dei dubbi connessi al carattere *“industriale”* delle attività previste al n. 1.

Tanto premesso, e procedendo per gradi, occorre anzitutto sottolineare che l'*“organizzazione in forma d'impresa”* attribuisce una specifica qualificazione dell'attività che si caratterizza per il rilievo che assume la struttura organizzativa a scapito dell'attività dell'imprenditore. A questi fini sussiste una profonda differenza tra il sistema civilistico e quello delle imposte sui redditi: infatti, mentre sul piano sostanziale non è prospettabile l'esistenza di un'impresa, ai sensi dell'art. 2082 del Cod. Civ., in assenza di organizzazione, ai fini fiscali può tranquillamente verificarsi il caso dell'imprenditore senza (organizzazione in forma di) impresa ovvero l'ipotesi, assai frequente, dell'esercizio di un'attività commerciale senza una specifica organizzazione (ad esempio, gli agenti ed i rappresentanti di commercio). Tale impostazione risale all'art. 51 del DPR 29 settembre 1973, n. 597, che ha privilegiato una definizione di attività commerciale ai fini delle imposte sui redditi *più ampia* di quella del Codice Civile e che ha relegato nell'irrelevanza il requisito organizzativo, strutturale, dimensionale, identificato, sul piano normativo, con l'*“organizzazione in forma d'impresa”*.

Differenza dell'impresa ai fini fiscali e ai fini civilistici

L'irrelevanza dell'organizzazione in forma d'impresa

Essa è giustificabile con le esigenze di certezza e di semplificazione cui si ispira il

diritto tributario; sul piano della tecnica legislativa, tale finalità ha sconsigliato l'integrale ed acritico rinvio alla norma civilistica soprattutto in ragione delle divergenze sulla sfera concettuale e sulla conseguente definizione dell'ambito di applicazione. Sussiste quindi un *rinvio parziale* nel senso che l'art. 2195 del Cod. Civ. non è recepito nella nostra materia nella sua formulazione integrale ma è stato adattato e modificato in funzione delle finalità perseguite ai fini della definizione del perimetro delle attività commerciali nel sistema delle imposte sui redditi.

Il rinvio parziale all'art. 2195 del Cod. Civ.

Ai fini fiscali, dunque, le attività in esame rilevano oggettivamente ed a prescindere dalle modalità con le quali sono organizzate; esse producono, di per sé, un reddito d'impresa in quanto rivolte, per loro natura, alla produzione di beni o di servizi. In questa prospettiva, infatti, il legislatore tributario ha pragmaticamente disposto l'irrelevanza *tout court* dell'elemento organizzativo talché lo svolgimento delle attività di cui all'art. 2195 del Cod. Civ. origina sempre e comunque un reddito d'impresa indipendentemente dal soggetto che le esercita ed a prescindere dalle modalità organizzative prescelte.

Sul piano degli effetti, la soluzione adottata dal legislatore tributario ha comportato un *notevole ampliamento della categoria reddituale* in rassegna che è apprezzabile sotto due profili: anzitutto, in una visione sistematica, essa ha determinato una corrispondente contrazione dei redditi di lavoro autonomo in quanto man mano che la prima si amplia la seconda subisce un corrispondente ridimensionamento. Coerentemente, essa è riflessa nella definizione di reddito di lavoro autonomo di cui all'art. 53 del TUIR che si limita a disciplinare il carattere residuale della categoria attraendo al concetto di arte o professione "*l'esercizio abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI*" (ovvero quelle che danno luogo al reddito d'impresa).

Reddito d'impresa e reddito di lavoro autonomo

Invece, sotto il profilo soggettivo, essa comprende una *platea di soggetti vasta ed eterogenea*, che va dall'artigiano, al commerciante al dettaglio, agli agenti di commercio, alla società di persone ed a ristretta base proprietaria, alla grande società di capitali, alle società quotate fino ai grandi gruppi internazionali, e ciò giustifica i numerosi regimi speciali al fine di semplificare le modalità di attuazione del tributo per i soggetti di minore dimensione.

L'ampiezza dei soggetti che producono il reddito di impresa

Quanto agli *artigiani* di cui all'art. 2083 del Cod. Civ., la dottrina tende, da un lato, a non accogliere la distinzione fra le attività artigianali aventi ad oggetto i beni e quelle aventi ad oggetto i servizi; dall'altro, ridimensiona, ai fini fiscali, il carattere dell'industrialità che caratterizza la produzione di beni e servizi di cui all'art. 2195, n. 1, del Cod. Civ. e ciò induce a distinguere caso per caso al punto che le attività di tali soggetti sarebbero escluse dal suddetto art. 2195 (cui rinvia la norma tributaria) se svolte prevalentemente con il lavoro proprio e della famiglia (con contestuale attrazione al reddito di lavoro autonomo) anche se permane un'oggettiva difficoltà per le attività miste.

L'artigiano

Sempre ai sensi del primo comma dell'art. 55, sono altresì considerati redditi d'impresa quelli derivanti dalle attività di allevamento di animali e di manipolazione, trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli e zootecnici per la parte eccedente i limiti di cui al secondo comma, lett. b) e c), dell'art. 32 del TUIR. Tale previsione è destinata *all'imprenditore agricolo* disciplinato dall'art. 2135 del Cod. Civ. (e non dall'art. 2195 cui rinvia la norma tributaria) e pone problemi di contiguità con il *reddito agrario* per le imprese agricole e per quelle di allevamento. Peraltro, in merito alle prime, in analogia con quanto illustrato per l'art. 2195 del Cod. Civ., il

Le imprese agricole

Redditi d'impresa e redditi agrari

riferimento all'art. 2135, presente nell'art. 32 del TUIR, determina ulteriori esigenze di coordinamento com'è accaduto in occasione della modifica alla norma civilistica a causa della possibilità di esercitare un'impresa agricola a titolo principale per gli enti societari. In questo caso il Testo Unico non disciplina il rapporto tra le due categorie di reddito sulla base di un giudizio di priorità ma dispone limiti quantitativi (che presuppongono anche una valutazione di natura qualitativa) in funzione dell'obiettivo di:

a) attrarre al reddito d'impresa le attività prive di un collegamento significativo con il terreno, apprezzabile in termini di potenzialità produttiva o anche di mera superficie, al punto che i relativi flussi di ricchezza non sono più riferibili al reddito agrario (ad esempio, le attività di allevamento intensivo o artificiale);

b) inquadrare nel reddito agrario le attività, svolte personalmente o mediante l'opera di terzi (ad esempio, i cosiddetti "contoterzisti"), che per organizzazione, per ciclo produttivo e risultati della produzione giustificano la determinazione del reddito su base catastale; tale categoria è estremamente diversificata e frammentata perché distingue le fattispecie in funzione delle diverse *species* di attività.

Questi limiti sono disposti dall'art. 55 in misura variabile secondo il tipo di attività e con un'ampiezza che è stata modificata nel tempo per ridimensionare il legame con il fondo nonché per apprezzare adeguatamente l'evoluzione delle tecnologie e la natura "agricola" dei risultati produttivi. Essi contribuiscono a determinare un sistema chiuso per effetto del riferimento alle lett. b) e c) del comma 2 dell'art. 32 ove è dettata la nozione di attività agricola sulla base del comma 3 dell'art. 2135 del Cod. Civ. e della legislazione speciale che integra la nozione civilistica (ad esempio, per l'itticoltura). Invece, dalla lettura combinata delle due norme è agevole cogliere che le sole attività di cui alla lett. a) del comma 2 dell'art. 32 – ovvero quelle dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura – sono svincolate da qualsiasi limite quantitativo ma la loro mancata menzione nell'art. 55 indica semplicemente che esse non possono determinare una ricchezza diversa dal reddito agrario quale che sia l'impiego del capitale.

L'impostazione fondata sulla rilevanza di un vincolo quantitativo allo scopo di distinguere l'attività produttiva di un reddito agrario oppure di un reddito d'impresa è causa di delicati problemi di qualificazione qualora siano superati i limiti di cui all'art. 32 nel corso del medesimo esercizio d'imposta in quanto non è chiaro se una parte del reddito mantenga la natura di reddito agrario oppure se il reddito d'impresa attrae l'intero risultato economico.

2.2. Segue: le altre attività produttive di reddito d'impresa.

Il secondo comma dell'art. 55 prevede altre *tre fattispecie* di attività produttive di redditi d'impresa nonostante la norma non le qualifichi "imprese commerciali" a differenza del comma precedente. Esse riguardano rispettivamente:

1) le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del Cod. Civ. se organizzate in forma d'impresa (lett. a);

2) lo sfruttamento delle miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne (lett. b);

3) i redditi dei terreni destinati all'esercizio delle attività agricole dalle società agricole (lett. c).

Pur non essendo richiesto espressamente, anche dette attività devono essere

**Il rapporto tra
l'art. 55 e l'art.
32 del TUIR**

**Le attività non
comprese
nell'art. 2195
Cod. Civ.**

esercitate in modo *abituale* altrimenti originano un reddito diverso.

In considerazione di quanto rilevato per il primo comma un rilievo particolare assume la lett. a) riservata alle *prestazioni di servizi* (e, quindi, non alle cessioni dei beni, né alla produzione di servizi) che *non* rientrano nell'art. 2195 del Cod. Civ. che devono essere *organizzate in forma d'impresa*. In questo modo il legislatore tributario ha operato un secondo ampliamento rispetto alla nozione di attività commerciale del Cod. Civ., determinando un'ulteriore espansione della categoria di soggetti che sono imprenditori ai fini fiscali pur non essendolo ai fini civilistici. Tale impostazione ha attratto alla categoria dei redditi di impresa i proventi derivanti dalle prestazioni di servizi contraddistinte da un particolare grado di organizzazione dei fattori della produzione, e, dunque, non equiparabili alle attività di "produzione" di cui all'art. 2195, ed in questo senso si coglie la differenza tra le attività di cui al comma 1 e quelle di cui al comma 2, lett. a), dell'art. 55, che si fonda sul carattere industriale dell'attività:

a) mentre le prime sono riconducibili al n. 1 all'art. 2195 del Cod. Civ. ovvero all'attività industriale diretta alla "*produzione*" dei servizi che presuppone un'etero-organizzazione ovvero l'impiego e la combinazione di diversi fattori produttivi ,

b) le seconde attengono alla "*prestazione*" dei servizi e, dunque, alle attività che richiedono le sole energie fisiche ed intellettuali personali, un'attività di lavoro materiale e/o intellettuale e l'assenza di una etero-organizzazione; per questa ragione, per evitare di considerare imprenditori ai fini fiscali tutti i prestatori di servizi, la norma richiede una particolare formula organizzativa, che si traduce legislativamente nello stesso requisito dell'"organizzazione in forma d'impresa" esaminato a proposito del comma 1 nel cui ambito assolve ad una funzione concettualmente opposta (in quanto irrilevante).

Sul piano sistematico, le esigenze di semplificazione perseguite con il comma 1 non hanno influenzato il comma 2, lett. a), al punto che su questa norma si indirizzano le maggiori difficoltà applicative in conseguenza della necessità di apprezzare di volta in volta l'organizzazione in forma d'impresa. Ad esempio, mentre è difficile dubitare che i servizi alberghieri siano da comprendere tra le attività di cui all'art. 55, comma 2, lett. a), (in quanto attività escluse dall'art. 2195 del Cod. Civ. ma pacificamente organizzate in forza d'impresa), al contrario, altre attività (ad esempio, quelle dei pittori, dei fotografi, dei fisioterapisti, dei commercianti di opere d'arte, degli investigatori privati, delle scuole private, dei laboratori di analisi) sono di incerta qualificazione, essendo suscettibili di estrinsecarsi indifferentemente sulla base della sola attività lavorativa del soggetto (ovvero rendendo servizi) oppure con modalità più strutturate (e, quindi, producendo servizi). Nonostante tali difficoltà permane l'esigenza di distinguere:

a) le "*prestazioni*" di servizi diverse da quelle di cui all'art. 2195 del Cod. Civ. che originano redditi d'impresa solo se sussiste un'organizzazione in forma d'impresa

b) dalle attività di "*produzione*" di servizi comprese nell'art. 2195 che danno luogo ai redditi in esame indipendentemente dall'organizzazione dei fattori della produzione ed in questo senso è agevole concludere che l'"organizzazione in forma d'impresa" è il criterio idoneo a qualificare le diverse *species* di attività: esso è presupposto per quelle *commerciali di cui all'art. 2195 del Cod. Civ.* mentre per le *prestazioni di servizi diverse da quelle oggettivamente commerciali* deve sussistere in concreto nella sua dimensione quantitativa. Vale a dire, che:

a) per le prime (ed, in particolare, per quelle di cui ai numeri 1 e 2 del comma 1

Le prestazioni di servizi

La produzione di servizi

Le difficoltà applicative

Prestazioni di servizi ed organizzazione in forma d'impresa

dell'art. 2195, che comprendono tutte le ipotesi innominate di cessione e produzione di beni e servizi) è la stessa dimensione della norma civilistica ad implicare la combinazione di capitale e lavoro;

b) invece, per le prestazioni di servizi non comprese nell'art. 2195 del Cod. Civ. (ovvero per le attività che presuppongono la mera estrinsecazione di energie personali) il requisito organizzativo è l'elemento discriminante che segna il passaggio dal lavoro personale all'attività d'impresa e che determina l'assimilazione alle attività commerciali.

In questo contesto residuano le prestazioni di servizi rientranti nel comma 2, lett. a), ma prive del requisito dell'"organizzazione" ed il sistema è completato in quanto esse originano un reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 del TUIR se svolte in via continuativa oppure un reddito diverso *ex art. 67* se esercitate in via occasionale. Donde l'importanza sistematica del secondo comma, lett. a), dell'art. 55 del TUIR in quanto, come più volte sottolineato, assolve anche ad una funzione di raccordo con i redditi di lavoro autonomo.

In merito al rapporto tra redditi d'impresa e di lavoro autonomo una menzione occorre riservare ai *servizi prestati dagli esercenti arti e professioni intellettuali* in quanto, in via di principio, anche in questa ipotesi potrebbe assumere un rilievo decisivo la struttura e l'organizzazione adottate in concreto. Da tempo la migliore dottrina sottolinea che tali prestazioni non possono comunque originare redditi d'impresa (ma solo redditi di lavoro autonomo) a causa della natura fiduciaria e strettamente individuale dell'attività dell'artista o del professionista, il cui apporto personale è, in ogni caso, prevalente rispetto all'organizzazione. Detta conclusione è coerente con la concezione maggioritaria tra gli studiosi del diritto commerciale che esclude la possibilità di comprendere le attività intellettuali tra quelle imprenditoriali soprattutto in forza della disciplina recata dall'art. 2238 del Cod. Civ.

Tuttavia, recentemente è stata prospettata anche la tesi opposta con la conseguenza che i professionisti che si avvalgono di un'organizzazione qualificata potrebbero essere inquadrati fiscalmente tra gli imprenditori in quanto non si esclude che l'attività individuale possa essere subordinata all'organizzazione professionale. In ogni caso, è comunque arduo identificare e selezionare in concreto le fattispecie in cui prevale l'elemento organizzativo o l'apporto individuale anche perché l'esperienza giuridica recente riconosce alle professioni la possibilità di ricorrere a formule giuridiche diverse dal classico esercizio individuale o in forma associativa.

D'altro canto, ai fini della incerta qualificazione delle attività, indicazioni proficue non sono sopraggiunte dalla questione sorta con riferimento all'abolita ILOR ed esaminata dalla Corte Costituzionale n. 42 del 26 marzo 1980 nella prospettiva di distinguere i redditi di lavoro in senso stretto da quelli assimilabili ai redditi d'impresa. Infatti, nonostante il vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale, dopo altre pronunce della Corte Costituzionale (orientate alla soluzione caso per caso in funzione della componente patrimoniale), il problema è stato risolto in via legislativa rendendo indipendenti la nozione (qualitativa) di reddito d'impresa a fini IRPEF da quella (quantitativa) ai fini ILOR ed introducendo la categoria del piccolo imprenditore in ragione del numero dei collaboratori.

Invece, qualche spunto interessante, almeno in linea di principio, si sarebbe potuto cogliere dalla disciplina dell'IRAP a proposito dell'"esercizio abituale di un'attività *autonomamente organizzata*" soprattutto se al requisito organizzativo fosse

Le prestazioni di servizi non comprese nei redditi d'impresa

Le professioni intellettuali

L'esperienza dell'ILOR

L'esperienza dell'IRAP

stato riconosciuto un rilievo esteso ad altri tributi. In questa prospettiva, infatti, le caratteristiche dell'organizzazione avrebbero potuto assumere un connotato prevalentemente dimensionale ed integrare un *minimum* idoneo ad atteggiare l'attività appunto come "autonomamente organizzata", con l'effetto di espandere ulteriormente la nozione di reddito d'impresa per l'inclusione di fattispecie tradizionalmente comprese tra i redditi di lavoro autonomo.

Tuttavia, anche tale prospettiva non è proficua anzitutto perché le nozioni di "autonoma organizzazione" e di "organizzazione in forma di impresa" non coincidono avendo in comune, al più, il carattere strutturale; infatti, l'organizzazione in forma d'impresa, al pari dell'autonoma organizzazione, presuppone la combinazione dei fattori produttivi ma il loro rilievo e la prevalenza rispetto all'attività individuale richiede un *quid* ulteriore per cui anche laddove vi sia un minimo di etero-organizzazione (può esserci l'autonoma organizzazione ma) non necessariamente può ravvisarsi una struttura idonea all'esercizio dell'impresa come risulta dalle incerte e non univoche indicazioni giurisprudenziali.

Pertanto, anche accedendo a questa impostazione resta irrisolto un problema essenziale e, cioè, l'esigenza di stabilire oggettivamente una soglia "minima" di organizzazione idonea ad integrare il requisito che giustifica il passaggio dal reddito di lavoro autonomo a quello d'impresa. In presenza di queste incertezze, quindi, è preferibile l'impostazione che consente di riassumere il sistema delle attività commerciali, ai sensi del primo e del secondo comma dell'art. 55, nei seguenti termini:

a) le *attività di produzione e di commercializzazione dei beni*, di cui all'art. 2195 del Cod. Civ., originano redditi d'impresa indipendentemente dall'organizzazione e, quindi, anche se il suo svolgimento si fonda sul lavoro prevalente del soggetto passivo e dei suoi familiari;

b) origina altresì un reddito d'impresa la *produzione di servizi* riconducibili all'art. 2195 del Cod. Civ. anche se organizzate prevalentemente sul lavoro del contribuente e dei suoi familiari;

c) le *prestazioni di servizi* non riconducibili all'art. 2195 danno invece luogo a redditi d'impresa solo se organizzate in forma d'impresa.

Il principio della qualificazione dei redditi prodotti dalle società si applica anche ai proventi ritratti dai terreni destinati all'esercizio delle attività agricole e di allevamento. L'art. 55, comma 2, lett. c), del TUIR, infatti, considera tali redditi d'impresa anche per la parte rientrante nelle *attività che producono un reddito agrario* (e, quindi, a prescindere dai limiti di cui all'art. 32) ove spettino alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti.

Nonostante le modifiche alla versione originaria l'impianto della norma giustifica le critiche avanzate dalla dottrina dovute alla sua sostanziale inutilità dal momento che per le società di persone è sufficiente il principio generale, più volte evidenziato, che considera in ogni caso redditi d'impresa la ricchezza prodotta dalle strutture societarie. In questa prospettiva si è orientata anche la formulazione dell'art. 55 risultante dalla riforma del 2003 ove è stato espunto il riferimento ai redditi agrari prodotti dalle società di capitali.

La terza ed ultima fattispecie prevista dal secondo comma dell'art. 55 riguarda i redditi d'impresa derivanti dallo sfruttamento delle miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni ed altre acque interne. La norma non richiede alcun requisito tra quelli

Le attività agricole

Lo sfruttamento di miniere e altri beni

previsti per le altre ipotesi (ad esempio, l'abitudine oppure l'organizzazione in forma d'impresa) ma è ragionevole ritenere che essi debbano comunque sussistere per evitare che la ricchezza prodotta possa essere inquadrata tra i redditi diversi.

Sono emersi dubbi sulla natura dei redditi prodotti nel caso di mancato sfruttamento diretto da parte del titolare. In particolare, in qualche caso si è ritenuto che il riferimento allo "sfruttamento" indichi la volontà del legislatore di attrarre ai redditi d'impresa solo quelli derivanti dall'esercizio di un'attività economica sui beni fonte del reddito, escludendo, quindi, i proventi conseguiti dalla concessione a terzi a titolo oneroso. Invece, più condivisibile è la soluzione prospettata da un'altra parte della dottrina che colloca nel reddito d'impresa qualsiasi provento dovuto alla titolarità dei beni (derivante dallo sfruttamento in proprio oppure dalla concessione del diritto a terzi a titolo oneroso), in considerazione del fatto che, se così non fosse, la previsione sarebbe inutile posto che lo sfruttamento delle miniere e degli altri beni darebbe comunque luogo ad un reddito d'impresa trattandosi di un'attività compresa nell'art. 2195 del Cod. Civ.