

STEFANO MARCHESE

**IN TEMA DI COMMERCIALITÀ DEGLI ENTI
NON SOCIETARI E DI RIDUZIONE
DELL'IRPEG ALLA METÀ**

Estratto da: **Rivista di Diritto e Pratica Tributaria**

Volume LXIII - (1992) - n. 3



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

1992

In tema di commercialità degli enti non societari e di riduzione dell'irpeg alla metà (*)

Gli enti aventi fini di religione o di culto, equiparati per legge a quelli con fini di istruzione o di beneficenza, a mente dell'art. 29 del Concordato lateranense del 1° febbraio 1929, ratificato e reso esecutivo con l. 27 maggio 1929, n. 810, ed ora dell'art. 7, punto 2, dell'accordo firmato fra la Repubblica italiana e la Santa Sede il 18 febbraio 1984, ratificato con l. 25 marzo 1985, n. 121, in correlazione all'art. 16, l. 20 maggio 1985, n. 222, possono usufruire della riduzione dell'irpeg alla metà accordata dalla normativa di cui all'art. 6, 1° comma, lett. h), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, solo se l'attività da essi in concreto esercitata resti nell'ambito dei loro fini istituzionali tipici, esplicitamente determinati nello statuto, o, quanto meno, in ipotesi di attività non prevalente, si ponga in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini; nella mancanza dei precisati requisiti, e cioè nel caso di ente con fine di culto che svolge in via prevalente un'attività commerciale, o, comunque, attività non strettamente coerenti con i propri fini istituzionali, l'agevolazione considerata deve essere ritenuta inapplicabile.

Cass., sez. I (pres. Tilocca, est. Sensale), 29 marzo 1990, n. 2575, Finanze c. Società S.P.

(Omissis). — Con atto notificato il 7 dicembre 1976, l'ufficio distrettuale delle imposte dirette di Roma, negava all'Istituto M.P.S.P. la riduzione alla metà dell'aliquota irpeg per assoluta carenza dei presupposti, soggettivi ed oggettivi, richiesti ai sensi dell'art. 6, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601.

Iscritta a ruolo per il 1975, la maggiore imposta di L. 82.428.939, oltre la soprattassa di L. 12.364.340 e interessi per L. 9.347.440, l'esattoria comunale di Roma notificava all'Istituto la cartella di pagamento.

Contro entrambi gli atti l'Istituto proponeva ricorsi alla Commissione tributaria di 1° grado, che li accoglieva, ma la Commissione di 2° grado andava in contrario avviso, ritenendo che l'Istituto, anche se fondato per fini di beneficenza, si fosse gradatamente sviluppato nel campo commerciale, intraprendendo attività editoriale, tipografica, pubblicitaria e mettendo in commercio, attraverso i diversi punti di propaganda e di vendita, libri, bollettini, dischi e oggetti vari, in tal modo svolgendo attività lucrativa in regime di concorrenza, non assimilabile ai fini di culto, religione, assistenza, beneficenza e istruzione.

La Corte d'Appello di Roma, adita dall'Istituto ai sensi dell'art. 40 del d.p.r. n. 636 del 1972, ne ha accolto l'impugnazione e ne ha dichiarato il diritto alla riduzione alla metà dell'aliquota irpeg, trattandosi di agevolazione di carattere soggettivo spettante alla de-

plice condizione che si tratti di attività svolta per uno scopo *ope legis* equiparato a quello di beneficenza. Tali condizioni sussistevano in quanto il perseguimento della personalità giuridica dato risultava approvato con decreto del Consiglio di Stato e il perseguimento dei fini di istruzione e di beneficenza delle istituzioni dell'Istituto che li istituiva, la loro organizzazione, la nomina e la revoca dei membri mediani, l'osservanza dell'obbedienza, castità e povertà; la vita, nella vita in comune, a fini speciali che i membri, per la loro vita, si applichino con tutte le forze alla vita cattolica per mezzo dell'apostolato, della radio, televisione e gli altri mezzi di comunicazione e le invenzioni fornite dal progresso e dalle condizioni dei tempi, e per il conseguimento di questo fine speciale, la società ha il diritto di essere riconosciuta come tale».

Contro tale sentenza l'Amministrazione finanziaria ha ricorso per Cassazione in base alla memoria, cui la società S.P. (Società per l'apostolato della Santa Sede per i popoli infedeli) ha resistito con

Diritto. — L'Amministrazione finanziaria, con sentenza dell'art. 6, lett. h) del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, del Concordato fraterno con l. 27 maggio 1929, ratificazione su un punto decisivo della sentenza impugnata per avere ritenuto che la S.S.P. è un ente di natura di religione e di culto, e non di fatto, che avrebbe dovuto essere mandata, ossia di accertare, se l'attività editoriale esercitata in via prevalente dallo statuto della S.S.P. e per il conseguimento dei fini di religione e di culto, piuttosto l'esercizio di attività di propaganda e di vendita, libri, bollettini, dischi e oggetti vari, in tal modo svolgendo attività lucrativa in regime di concorrenza, non assimilabile ai fini di culto, religione, assistenza, beneficenza e istruzione.

Il ricorso è fondato.

Poiché la sentenza impugnata è fondata sulla giurisprudenza formatasi a proposito di simili casi, è opportuno ricordare che, prima

plice condizione che si tratti di ente che abbia personalità giuridica ed uno scopo *ope legis* equiparato ai fini di beneficenza e d'istruzione. Tali condizioni sussistevano nel caso in esame, perché il conferimento della personalità giuridica ai sensi dell'art. 31 del Concordato risultava approvato con decreto del Presidente della Repubblica e il perseguimento dei fini di religione e di culto risultava dalle costituzioni dell'Istituto che li indicavano nella gloria di Dio e la santificazione dei membri mediante l'osservanza dei tre voti religiosi di obbedienza, castità e povertà; e mediante l'ordinamento della propria vita, nella vita in comune, a norma dei sacri canoni; «e nel fine speciale» che i membri, per la gloria di Dio e la salvezza delle anime, si applichino con tutte le forze alla divulgazione della dottrina cattolica per mezzo dell'apostolato dell'edizione, cioè: stampa, cinema, radio, televisione e gli altri mezzi più fruttuosi e celeri, ossia le invenzioni fornite dal progresso umano e richieste dalle necessità e dalle condizioni dei tempi, con la precisazione che «nel conseguire questo fine speciale, la società non intende agire a scopo di lucro».

Contro tale sentenza l'Amministrazione delle finanze ha proposto ricorso per Cassazione in base ad un unico motivo illustrato con memoria, cui la società S.P. (già denominata P.I. «Le missioni della P.S.S.P. per l'apostolato della stampa fra gli italiani all'estero ed i popoli infedeli») ha resistito con controricorso.

Diritto. — L'Amministrazione delle finanze denuncia la violazione dell'art. 6, lett. h) del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, e dell'art. 29, lett. b), del Concordato fra la Santa Sede e l'Italia, reso esecutivo con l. 27 maggio 1929, n. 810, nonché il vizio di omessa motivazione su un punto decisivo della controversia, censurando la sentenza impugnata per avere ritenuto sufficiente, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione tributaria di cui al citato art. 6, lett. h), la constatazione che la S.S.P. è ente ecclesiastico e persegue istituzionalmente fini di religione e di culto. In tal modo la Corte del merito avrebbe mancato di effettuare proprio gli accertamenti, di diritto e di fatto, che avrebbe dovuto compiere per assolvere il compito demandatole, ossia di accertare, in primo luogo, se nell'attività editoriale in genere possa configurarsi quella finalità cui la norma tributaria si riferisce attraverso il richiamo dell'equiparazione con i fini di istruzione e di beneficenza disposta dal Concordato; e, poi, se l'attività editoriale esercitata in concreto sia davvero quella descritta dallo statuto della S.S.P. e possa considerarsi strumentale rispetto al conseguimento dei fini di religione o di culto propri dell'ente o non realizzi piuttosto l'esercizio di un'attività commerciale in senso proprio da tenere distinta dall'attività di religione o di culto in base agli artt. 7, della l. 25 marzo 1985, n. 121 (che ratifica l'accordo di modifica del Concordato) e 16, della l. 20 maggio 1985, n. 222.

Il ricorso è fondato.

Poiché la sentenza impugnata contiene alcuni riferimenti alla giurisprudenza formatasi a proposito dell'imposta sulle società, è opportuno ricordare che, prima della riforma tributaria, ossia prima

dell'istituzione dell'irpeg, il problema, che ora si prospetta in relazione a detta imposta, si poneva con riguardo all'imposta sulle società. L'art. 151 del t.u. 29 gennaio 1958, n. 645 prevedeva varie ipotesi di soggetti esenti e la natura soggettiva dell'esenzione era correlata alla natura dell'imposta, che colpiva il possesso di un patrimonio o di un reddito, in quanto il patrimonio era posseduto e il reddito era prodotto da una particolare categoria di soggetti, ossia da soggetti tassabili in base al bilancio o da società e associazioni estere operanti in Italia mediante una stabile organizzazione, ancorché non tassabili in base al bilancio (art. 145). La delimitazione dei soggetti passivi d'imposta determinava anche la natura soggettiva dell'esenzione, in virtù di una ulteriore delimitazione, nell'ambito dei soggetti in via generale assoggettabili al tributo, di coloro che potevano beneficiarne; e la indagine sull'esercizio di fatto dell'attività, di cui all'art. 151 teneva conto, costituiva un momento successivo ai fini dell'applicazione dell'esenzione. In altri termini, prima occorreva individuare il soggetto astrattamente esente e dopo accertare che non sussistessero ipotesi in cui l'esenzione, benché soggettiva e astrattamente spettante, dovesse non operare in concreto. A parte talune categorie di soggetti per i quali il riferimento all'attività in concreto esercitata risultava superfluo [vd. lett. c), e), f) e g)], l'ulteriore condizione perché l'esenzione potesse operare, costituita dall'esercizio, di fatto, di un'attività coerente con il fine istituzionale dell'ente, era richiesta per tutti gli altri soggetti, fra i quali gli istituti d'istruzione e quelli ad essi equiparati, i quali non solo non dovevano avere *fine* di lucro ma non dovevano svolgere *attività* di lucro. La natura soggettiva dell'esenzione doveva, quindi, intendersi nel senso che essa non fosse applicabile a soggetti diversi, ancorché svolgenti attività analoga; ma non anche nel senso che essa spettasse per il solo fatto della natura del soggetto, ancorché svolgente un'attività esorbitante da quella che giustificava l'esenzione.

Contrariamente a quanto mostra di ritenere la decisione impugnata, la giurisprudenza di questa Corte, formatasi al riguardo, è tutt'altro che univoca nell'interpretazione dell'art. 151 del t.u. n. 645 del 1958 e delle precedenti norme in esso sostanzialmente riprodotte. Infatti, accanto alle decisioni che hanno ritenuto sufficienti, ai fini dell'esenzione, l'appartenenza dell'ente ad una delle categorie esenti e la natura dei suoi scopi istituzionali (sentenza 29 maggio 1974, n. 1539, 17 luglio 1987, n. 6295 e 2 ottobre 1987, n. 7347), ve ne sono altre che, conformemente alle osservazioni poc'anzi svolte ed alla tesi qui accolta, hanno ritenuto doversi dare rilievo anche all'attività svolta in concreto, nel senso che, al fine dell'applicazione dell'esenzione, essa non deve esorbitare dallo scopo istituzionale dell'ente (sentenze 8 novembre 1973, n. 2933; 4 giugno 1977, n. 2280; 24 aprile 1979, n. 2321; 13 gennaio 1981, n. 271; e 12 giugno 1986, n. 3901) o nel senso di estendere l'esenzione alle attività confluenti in concreto negli scopi istituzionali dell'ente medesimo (sentenze 11 dicembre 1974, n. 4189 e 7 settembre 1979, n. 4737).

Con l'istituzione dell'irpeg è stata disposta la riduzione all'irpeg di soggetti (art. 6, del d.p.r. n. 601 del 1973), per i quali gli enti il cui fine, come per le società, è parato per legge ai fini di bene.

Che si tratti di agevolazione, come si evince dal citato art. 6, non è da esaminare, nel senso accettato, ma intendere la natura soggettiva dell'esenzione, precisato, che essa non è a fini di bene, ma di svolgenti attività analoga, ma di natura del soggetto, anzi da quella che giustifica l'esenzione.

Com'era necessario correlare l'istituzione dell'irpeg al precedente art. 145 (indicato per l'esenzione dell'imposta sulle società), al quale si riferisce così l'art. 6, del d.p.r. n. 601 del 1973, in relazione alle norme del d.p.r. n. 598 del 1973, presupposto (art. 1) e i soggetti passivi (art. 1 ha indicato il presupposto di attività od occasionali, provenienti dall'esercizio dei soggetti passivi, esercitata e fonda la distinzione tra i soggetti passivi, lett. b)] ed enti non commerciali, oggetto della prevalenza o di attività commerciale, indipendentemente dal fine.

Il rapporto tra la qualità di ente non commerciale e l'attività (che nella previsione dell'art. 2, del d.p.r. n. 598 del 1973, si vedeva in primo piano la qualità dell'attività, prescindere dalla natura dell'attività, nell'art. 2, del d.p.r. n. 598 del 1973, in primo piano la natura oggettiva dell'attività, quanto si è prima osservato) è da correlare al soggetto passivo dell'agevolazione, n. 601 del 1973 con l'art. 2, del d.p.r. n. 598 del 1973, nel senso che, perché questa agevolazione possa essere applicata, è necessario collocare il soggetto passivo, lett. c), (enti non aventi scopo di lucro, servizio di attività commerciale, via esclusiva o principale eliminando lo scopo dell'agevolazione. Tale condizione è requisito per accedere — sussistenza — medesima.

La natura dell'attività di ente non commerciale prevale, dunque, sul fine dichiarato, si tratti di un fine non di lucro, ma che lo scopo di ripartire, oppure di attività commerciale costituisce un mo-

Con l'istituzione dell'irpeg (d.p.r. 29 settembre 1973, n. 598), è stata disposta la riduzione alla metà dell'imposta per talune categorie di soggetti (art. 6, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601), fra i quali gli enti il cui fine, come quello di religione o di culto, è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione.

Che si tratti di agevolazione soggettiva, come indica il Titolo I e come si evince dal citato art. 6, non è risolutivo del problema, qui esaminato, nel senso accolto nella sentenza impugnata, dovendosi intendere la natura soggettiva dell'agevolazione nel significato, prima precisato, che essa non è applicabile a soggetti diversi, ancorché svolgenti attività analoga, ma non anche che spetti per il solo fatto della natura del soggetto, ancorché svolgente un'attività esorbitante da quella che giustifica l'esenzione.

Com'era necessario correlare l'art. 151, del t.u. n. 645 del 1958, al precedente art. 145 (indicante il presupposto e i soggetti passivi dell'imposta sulle società), al fine di intenderne l'esatto significato, così l'art. 6, del d.p.r. n. 601 del 1973 dev'essere interpretato in relazione alle norme del d.p.r. n. 598 del 1973, che indicano il presupposto (art. 1) e i soggetti passivi (art. 2) dell'irpeg. Dopo che l'art. 1 ha indicato il presupposto dell'imposta nei redditi, continuativi od occasionali, provenienti da qualsiasi fonte, l'art. 2, nell'individuazione dei soggetti passivi, pone chiaramente l'accento sull'attività esercitata e fonda la distinzione tra enti commerciali [1° comma, lett. b)] ed enti non commerciali [1° comma, lett. c)] sul criterio oggettivo della prevalenza o meno dell'esercizio di attività commerciale, indipendentemente dal fine statutario astrattamente dichiarato.

Il rapporto tra la qualità del soggetto e la natura oggettiva dell'attività (che nella previsione dell'art. 151 del t.u. n. 645 del 1958 vedeva in primo piano la qualità del soggetto, pur non potendosi prescindere dalla natura dell'attività da esso esercitata in concreto), nell'art. 2, del d.p.r. n. 598 del 1973, risulta ribaltato, ponendosi in primo piano la natura oggettiva dell'attività. Ciò non solo conferma quanto si è prima osservato circa il modo d'intendere il carattere soggettivo dell'agevolazione, ma, dovendosi coordinare l'art. 6 del d.p.r. n. 601 del 1973 con le disposizioni dettate in via generale dall'art. 2, del d.p.r. n. 598 del 1973, delimita la norma agevolativa nel senso che, perché questa possa operare, è necessario potersi previamente collocare il soggetto fra quelli di cui all'art. 2, 1° comma, lett. c), (enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale), poiché l'esercizio di tale attività in via esclusiva o principale elimina, ovviamente, *in radice* il presupposto dell'agevolazione. Tale collocazione, cioè, costituisce un prerequisito per accedere — sussistendo le altre condizioni — all'agevolazione medesima.

La natura dell'attività di concreto esercitata (elemento oggettivo) prevale, dunque, sul fine dichiarato (elemento soggettivo), anche se si tratti di un fine non di lucro, e ciò si comprende considerando che lo scopo di ripartire, oppur no, utili ai partecipanti all'iniziativa commerciale costituisce un momento successivo alla produzione de-

stituzionale è nel senso che, a norma dell'art. 20, essi non possono subire speciali gravami fiscali), deve ritenersi che all'interpretazione accolta non è di ostacolo l'art. 29, lett. h), del Concordato del 1929 fra la Santa Sede e l'Italia, il quale, se non la conferma esplicitamente, neppure la esclude, ed è suscettibile di essere inteso, in relazione all'ordinamento tributario dello Stato, nel senso poi chiaramente esplicitato nella disciplina dei rapporti fra la Santa Sede e l'Italia, così come ora sono regolati dall'Accordo, ratificato e reso esecutivo con l. 25 marzo 1985, n. 121 (che, all'art. 7, 3° comma, distingue, agli effetti tributari, le attività dirette a fine di religione o di culto, per le quali l'ente ecclesiastico è equiparato a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione, dalle attività diverse, soggette al regime tributario ordinario) e della l. 20 maggio 1985, n. 222, contenente disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi, che, all'art. 16, distingue, diversamente definendole, le attività di religione o di culto dalle attività diverse, fra le quali indica le attività commerciali o a scopo di lucro.

In accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata dev'essere, quindi, cassata con rinvio ad altra sezione della Corte d'Appello di Roma, la quale, alla stregua delle osservazioni svolte e dei principi enunciati, dovrà procedere ad una prima indagine al fine di accertare se la S.S.P. sia da qualificare ente che svolge in modo esclusivo o prevalente attività commerciale, secondo l'art. 1, 1° comma, lett. b), dell'art. 2, del d.p.r. n. 598 del 1973 (nel qual caso non è neppure astrattamente configurabile l'agevolazione di cui all'art. 6, del d.p.r. n. 601 del 1973), oppure ente che svolge attività commerciale in via non esclusiva o prevalente (nel qual caso, essendo astrattamente applicabile l'agevolazione, occorre accertare se essa spetti in concreto); e, ove pervenga a questa conclusione, passare ad una seconda indagine, volta a stabilire se l'attività in concreto esercitata dalla società sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata rispetto al fine di religione o di culto, in modo che essa possa beneficiare dell'agevolazione, oppure, esorbitando da tale fine, sia da classificare come «attività diversa», soggetta all'ordinaria disciplina tributaria. (*Omissis*).

(*) 1. — Importante sentenza, questa della Suprema Corte, che si occupa della commercialità, ai fini dell'imposizione sul reddito, dei così detti «enti non societari». Di quegli enti, cioè, diversi dalle società, che sono soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

La categoria degli enti non societari è assai vasta ed eterogenea, sia dal punto di vista della loro struttura, sia con riguardo alle finalità dagli stessi perseguite; sono infatti compresi nell'ambito degli enti non societari gli enti pubblici, le persone giuridiche di diritto privato, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto d'imposta si verifichi in mo-

blemi di diritto tributario, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 143; Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, 47 ss.; Tabellini, *I «gruppi» quali «nuovi» soggetti dell'irpeg*, in *Il reddito di impresa*, cit., 677 ss.; Id., *Persone giuridiche (imposta sul reddito delle)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano, 1983, 479 ss.; Tesoro, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, 111 ss.; Trimeloni, *Diritto tributario*, in *Digesto*, 4^a ed., discipline privatistiche, sez. commerciale, IV, 1989, 695; Vanoni, *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario*, in *Foro it.*, 1935, IV, 325 ss.; Id., *Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, II, 1 ss., ora in *Opere giuridiche*, Milano, 1961, I, 425 ss.; Id., *Elementi di diritto tributario*, 2^a ed., Padova, 1940, 198 ss.).

In argomento cfr. altresì Amatucci, *Teoria del soggetto e dell'oggetto nel diritto tributario*, retro, 1983, I, 1897 ss. e spec. 1902 ss.; Id., *Soggettività tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*: D'Amati, *La formazione del diritto tributario italiano*, in *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, a cura di D'Amati, Torino, 1989, 15; Id., *Il diritto tributario, Teoria e critica*, Torino, 1985, 146 ss.; Id., *Il diritto tributario. Lineamenti legislativi*, Torino, 1981, 158 ss.; Id., *La progettazione giuridica del reddito*, I, Padova, 1973, 166 ss.; Fantozzi, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, 20 ss.; Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 228 ss.; Virgilio, *Consorti e associazioni temporanee di imprese per l'esecuzione di oo.pp. Profili fiscali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, 81 ss.

Per una panoramica delle diverse posizioni dottrinali cfr. Lovisolo, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, Padova, 1985, 142 ss., e Nussi, *L'eredità giacente: profili ricostruttivi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1991, I, 150 ss.

La giurisprudenza della Suprema Corte appare orientata verso la concezione di una autonomia e più ampia capacità giuridica tributaria rispetto a quella di diritto comune (cfr. Cass., sez. I, 18 aprile 1983, n. 2646, retro, 1986, II, 1065, e in *Boll. trib.*, 1983, 1275, e in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, II, 10; Cass., sez. I, 14 gennaio 1982, n. 231, in *Riv. leg. fisc.*, 1982, 1835 e in *Rass. avv. Stato*, 1982, I, 577; Cass., 22 luglio 1980, n. 4784, *ivi*, 1981, I, 391; Cass., sez. un., 18 ottobre 1978, n. 4668, in *Rass. trib.*, 1979, II, 61; per una sintesi delle relative argomentazioni cfr. la nostra rassegna di giurisprudenza, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche (1974-giugno 1990)*, retro, 1991, II, 116 ss., cui adde precedentemente: Cass., sez. I, 26 luglio 1968, n. 2708, in *Riv. leg. fisc.*, 1968, 2495 e in *Boll. trib.*, 1968, 1967; Cass., sez. I, 4 dicembre 1956, n. 4339, retro, 1957, II, 62; Cass., sez. I, 6 ottobre 1954, n. 3341, in *Giur. it.*, 1955, I, 1, 412; Cass., sez. I, 5 settembre 1947, n. 1559, in *Giur. imp.*, 1949, I e in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1951, II, 3; *contra*: Cass., sez. I, 20 marzo 1940, n. 946, in *Tributi*, 1940, III, 109 e in *Riv. leg. fisc.*, 1940, 426 e in *Giur. imp. dir.*, 1941, 27; Cass., sez. I, 29 luglio 1940, n. 2593, in *Giur. imp. dir.*, 1941, 51, sulle quali cfr. Lovisolo, *op. cit.*, 148, nota 55).

Ad analoghe conclusioni perviene la giurisprudenza della Commissione centrale (cfr. Comm. centr., 9 febbraio 1942, n. 54370, retro, 1962, II, 462; Comm. centr., 9 febbraio 1962, n. 54369, in *Imp. dir. erar.*, 1963, n. 467; Comm. centr., 16 dicembre 1961, n. 51265, in *Giur. imp.*, 1962, 981; Comm. centr., 17 maggio 1961, n. 44148, in *Giur. imp.*, 1962, 376 e retro, 1962, II, 82; Comm. centr., 4 luglio 1959, n. 18857, in *Giur. imp.*, 1960, 415; Comm. centr., 15 febbraio 1957, n. 89805, retro, 1958, II, 59; Comm. centr., 11 giugno 1956, n. 83115, in *Giur. imp. dir.*, 1958, I; Comm. centr., 29 aprile 1953, n. 47448, in *Giur. imp.*, 1954, n. 337; Comm. centr., 7 luglio 1952, n. 30478, in *Giur. imp.*, 1954, 53; Comm. centr., sez. un., 22 novembre 1939, n. 19741, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, II, 1 ss. e in *Giur.*

imp., 1940, 490 ss.; Comm. centr., 9 aprile 1888, n. 92486, in Frola, *T.U. dell'leggi d'imposta della r.m.*, Torino, 1896, 13; *contra*: Comm. centr., 1° marzo 1955, n. 69095, in *Giur. imp. dir.*, 1956, 326; Comm. centr., 25 febbraio 1875, in Quarta, *Studio sulla legge dell'imposta di r.m.*, Roma, 1883, I, 124).

Cfr. altresì la giurisprudenza citata da Antonini, *La soggettività*, cit., 92, nota 39 e, sempre nel senso dell'autonomia, App. Venezia, 23 dicembre 1887, in *Imp. dir. erar.*, 1888, 129.

(2) Sono così da ritenersi soggetti passivi dell'irpeg anche i comitati (cfr. Croxatto, *Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (irpeg)*, in *Nuovissimo Digesto it.*, App., VI, Torino, 1986, 420; Magnani, *I soggetti*, cit., 1145; Tabellini, *Persone giuridiche*, cit., 482; Id., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977, 216; ris. min. 19 giugno 1976, n. 10/996, retro, 1976, I, 1220); la comunione d'impresa (Croxatto, *op. cit.*, 420; Braccini, *Società edilizia costituita re o verbis ed imposta sul valore aggiunto*, retro, 1977, I, 518, nota 38), le società consortili (Circ. min. fin., 6 aprile 1988, n. 10/9/277, retro, 1988, I, 887; queste sono però da collocarsi fra gli enti societari), i fondi o casse di previdenza e assistenza (Gallo, *La soggettività*, cit., 668), mentre sarebbe da escludere la soggettività dell'eredità giacente (Croxatto, *op. cit.*, 419; Galeotti Flori, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti*, Aspetti particolari, Padova, 1983, 7; Magnani, *I soggetti*, cit., 1146; Tabellini, *Persone giuridiche*, cit., 483; Cass., sez. I, 18 aprile 1983, n. 2646, cit.: *contra*: Nussi, *Eredità giacente: soggetto passivo irpeg?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, II, 10 ss.; L'esclusione è ormai confermata dall'art. 131 del t.u.i.r.), dell'azienda (Croxatto, *op. cit.*, loc. ult. cit.; Magnani, *op. loc. cit.*), della famiglia (Magnani, *op. loc. cit.*), dell'attivo fallimentare (Croxatto, *op. loc. cit.*; Potito, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 308; *contra*: Galeotti Flori, *op. cit.*, 138, testo e nota 31), della comunione ordinaria (Croxatto, *op. loc. cit.*; Magnani, *op. loc. cit.*, Colussi, *Sulla soggettività di una comunione quale «organizzazione di beni»*, in *Rass. trib.*, 1980, II, 193; Cass., 17 novembre 1979, n. 6211, in *Mass. Foro it.*, 1979, 1259 e in *Rass. trib.*, 1980, II, 192; Comm. centr., sez. XXI, 21 giugno 1984, n. 8444, in *Rass. trib.*, 1985, II, 113 e in *Fisco*, 1985, 963), del condominio (Circ. min. fin., 15 dicembre 1973, n. 1/R.T., retro, 1974, I, 154; Comm. centr., sez. III, 25 luglio 1980, n. 6210, in *Boll. trib.*, 1981, 544; Comm. centr., sez. un., 14 aprile 1980, n. 2622, *ivi*, 1980, 1117), delle joint ventures (sono state assimilate alle società di fatto: cfr. Croxatto, *op. loc. cit.*; Magnani, *op. cit.*, 1144; Lovisolo, *Gruppo di imprese*, cit., 168; Perrone, *Associazioni temporanee*, cit., 141; Dominici, *Il regime fiscale delle c.d. società di esecuzione*, retro, 1987, I, 970 ss.; nota min. 30 marzo 1979, n. 9/571, retro, 1979, I, 1723; ris. min. 13 agosto 1982, n. 9/2147, retro, 1982, I, 1723; ris. min. 30 ottobre 1982, n. 350845, retro, 1983, I, 218; ris. min. 17 novembre 1983, n. 9/782, retro, 1984, I, 184; *contra*, sia pure in modo problematico, Virgilio, *op. cit.*, 112), della stabile organizzazione (Croxatto, *op. cit.*, 420; Carbone, *Stabile organizzazione e gruppo di imprese nel diritto internazionale tributario*, in *Riv. dir. int. priv. e proc.*, 1980, 12; Antonini, *La soggettività*, cit., 135; Gallo, *Contributo*, cit., 388; mentre Lovisolo, *Gruppi*, cit., 187 e Micheli, *Soggettività tributaria*, cit., 426 ss. e Corso, cit., 127, ravvisano nella s.o. una soggettività tributaria incompleta, che entra a far parte della fattispecie impositiva, ferma rimanendo la soggettività del non residente ai fini della imputazione del reddito e della responsabilità tributaria; *contra*: Nuzzo, *Questioni*, cit.), dei fondi comuni d'investimento (Croxatto, *op. cit.*; Gallo, *Il problema*, cit., 508; Id., *La soggettività*, cit., 665; cfr. altresì Tremonti, *I fondi comuni di investimento*, in *Boll. trib.*, 1983, 101 ss.; Amatucci, *Aspetti fiscali dei fondi comuni di investimento mobiliare*, in *Boll. trib.*, 1984, 421 ss.; Falsitta, *Lineamenti del*

L'art. 87 del t.u.i.r. suddivide in seconda che abbiano [lett. b)] o vo o principale l'esercizio di atti commerciali e i secondi enti non c

regime fiscale dei fondi comuni di
Giur. comm., Milano, 1984, 168 ss.,
venienze nelle imposte sui redditi, 2ª
Aspetti fiscali dei fondi comuni di inv
ni di fatto e delle così dette fondaz
op. loc. ult. cit.; Tabellini, *op. loc. ult*
redità accettata con beneficio d'inver
amministrativa (Potito, *Il sistema delle*

(3) Il tema degli enti commerc
formato oggetto di numerosi lavori —
sui redditi e dell'iva — fra i quali ric
di enti pubblici non economici e dell
dir. fin. sc. fin., 1973, II, 345; Id.,
non economici, *ivi*, 1977, I, 582 ss.;
in *Giur. imp.*, 1988, 271; Avantage
obbligatoria dei Comuni e delle Provin
gli enti pubblici e la riforma tributa
commerciali e di impresa commerciali
non commerciali, in *Rass. trib.*, 1985
dito degli enti non commerciali che
1989, 3280; Battagliola, *Il regime tri*
Fin. loc., 1982, 1027; Bombardelli, I
li, in *Inf. Pirola*, 1990, 33; Bombard
Attività istituzionale e commerciale, i
mento fiscale dell'ente Chiesa nell'im
268; Bove, *Enti non commerciali e*
L'imposizione sul valore aggiunto: ri
Cabras, *I consorzi fidi tra enti comm*
fiscale, in *Giur. comm.*, 1981, II, 1
passivi d'imposta ai fini iva, in *Fisco*
tamento fiscale delle obbligazioni «ze
gette a ritenuta d'acconto, in *Boll.*
consortili, una pronuncia che non co
volazioni ai consorzi e alle società co
tozzolo, *Iva - enti non commerciali*,
gestione - Enti equiparati allo Stato
1975, 8; Id., *Gli enti non commerc*
270; Casertano, Capolupo, *Gli enti n*
in *Fisco*, 1986, 4435; Consalter, *En*
D'Amati-Cintolesi, *Consorzi e societ*
Torino, 1981; D'Amati, *I consorzi d*
282; Id., *Le fattispecie soggettive nel*
Nota sulla qualifica tributaria degli
consorzi e l'imposizione diretta, in *Inf*
ci e l'iva, in *Inf. Pirola*, 1988, 3276
consorzi e associazioni in partecipaz
Legge n. 165 del 1990: l'extracomm

L'art. 87 del t.u.i.r. suddivide gli enti non societari in due gruppi, a seconda che abbiano [lett. b)] o non abbiano [lett. c)] per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, qualificando i primi enti commerciali e i secondi enti non commerciali (3).

regime fiscale dei fondi comuni di investimento mobiliare aperti, in quad. n. 5 di *Giur. comm.*, Milano, 1984, 168 ss., ora in *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, 2ª ed., Padova, 1986, 397 ss., e spec. 399; Bosello, *Aspetti fiscali dei fondi comuni di investimento*, retro, 1984, I, 71 ss.), delle fondazioni di fatto e delle così dette fondazioni fiduciarie (Croxatto, *op. loc. cit.*; Magnani, *op. loc. ult. cit.*; Tabellini, *op. loc. ult. cit.*), della *cessio bonorum* pro solvendo, dell'eredità accettata con beneficio d'inventario, del fallimento e della liquidazione coatta amministrativa (Potito, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, 286).

(3) Il tema degli enti commerciali e soprattutto degli enti non commerciali ha formato oggetto di numerosi lavori — segnatamente dal punto di vista dell'imposizione sui redditi e dell'iva — fra i quali ricordiamo: Antonini, *Alcune considerazioni in tema di enti pubblici non economici e della loro sottoposizione ad imposte erariali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, II, 345; Id., *Considerazioni sull'imposizione degli enti pubblici non economici*, *ivi*, 1977, I, 582 ss.; Astolfi, *Gli enti ospedalieri e l'invim decennale*, in *Giur. imp.*, 1988, 271; Avantiaggiati, *Enti locali, iva, irpeg e contabilità generale obbligatoria dei Comuni e delle Provincie*, in *Corr. trib.*, 1985, 2374; Id., *I redditi degli enti pubblici e la riforma tributaria. Problematiche intorno ai concetti di attività commerciali e di impresa commerciale*, in *Leg. e giur. trib.*, 1974, 1466; Baraldi, *Enti non commerciali*, in *Rass. trib.*, 1985, II, 200 ss.; Barassi, *La determinazione del reddito degli enti non commerciali che utilizzano la contabilità unica*, in *Corr. trib.*, 1989, 3280; Battagliola, *Il regime tributario delle attività commerciali del Comune*, in *Fin. loc.*, 1982, 1027; Bombardelli, *Dietro front del fisco per gli enti non commerciali*, in *Inf. Pirola*, 1990, 33; Bombardelli, Martinelli, Angelini, *Enti non commerciali, Attività istituzionale e commerciale*, in *Inf. Pirola*, 1990; Bonazza, *Appunti sul trattamento fiscale dell'ente Chiesa nell'imposizione diretta e indiretta*, in *Boll. trib.*, 1976, 268; Bove, *Enti non commerciali e partita iva*, in *Inf. Pirola*, 1989, 2782; Bruno, *L'imposizione sul valore aggiunto: riflessi negli enti locali*, in *Fin. loc.*, 1982, 236; Cabras, *I consorzi fidi tra enti commerciali e enti non commerciali nella problematica fiscale*, in *Giur. comm.*, 1981, II, 168 ss.; Cacace, *Gli enti ospedalieri sono soggetti passivi d'imposta ai fini iva*, in *Fisco*, 1979, 629; Caleffi, *Enti non commerciali. Trattamento fiscale delle obbligazioni «zero coupon» o con cedola unica al rimborso soggette a ritenuta d'acconto*, in *Boll. trib.*, 1988, 917; Capolupo, *Consorzi e società consortili, una pronuncia che non convince*, in *Fisco*, 1987, 7133 ss.; Capurso, *Agevolazioni ai consorzi e alle società consortili*, in *Giur. comm.*, 1982, I, 868 ss.; Caratozzolo, *Iva - enti non commerciali*, in *Consulenza*, 1978, 7, 57; Carrubba, *Avanzi di gestione - Enti equiparati allo Stato - Trattamento fiscale*, in *Rass. mens. imp. dir.*, 1975, 8; Id., *Gli enti non commerciali nella nuova disciplina tributaria*, *ivi*, 1976, 270; Casertano, Capolupo, *Gli enti non commerciali. Le società ed enti non residenti*, in *Fisco*, 1986, 4435; Consalter, *Enti non commerciali e iva*, in *Fisco*, 1980, 714; D'Amati-Cintolesi, *Consorzi e società consortili*, in *NN. Digesto italiano, App.*, III, Torino, 1981; D'Amati, *I consorzi di sviluppo industriale e l'iva*, in *Boll. trib.*, 1976, 282; Id., *Le fattispecie soggettive nell'imposta sul valore aggiunto*, *ivi*, 1982, 261; Id., *Nota sulla qualifica tributaria degli enti ospedalieri*, *ivi*, 1975, 1331; Dammacco, *I consorzi e l'imposizione diretta*, in *Inf. az. e prof.*, 1988, 1180; Id., *I consorzi pubblici e l'iva*, in *Inf. Pirola*, 1988, 3276; Di Stefano, *Associazioni temporanee di imprese, consorzi e associazioni in partecipazione*, in *Fisco*, 1983, 5251 ss.; Farina Valaori, *Legge n. 165 del 1990: l'extracommercialità dei consorzi di risanamento agrario*, in

ospedalieri, *ivi*, 1981, I, 1815; Mulazzani, *Consorzi e società consortili*, Padova, 1984; Munafò, *Iva, Attività gestita in economia dagli enti pubblici*, in *Amm. it.*, 1973, n. 2; Id., *Iva. Enti pubblici territoriali*, *ivi*, 1976, n. 6; Napolitano, *Il reddito complessivo imponibile degli enti non commerciali*, in *Giust. trib.*, 1977, 381; Nazzaro, *Gli enti pubblici e l'iva*, in *Inf. Pirola*, 1990, 1407; Id., *Gli enti pubblici territoriali e l'iva*, *ivi*, 1980, 695; Id., *Il principio della unicità della tassazione dei Comuni e delle aziende municipalizzate*, *ivi*, 1980, 1026; Id., *Le unità sanitarie locali e la soggettività passiva tributaria*, *ivi*, 1981, 541; Id., *I soggetti passivi dell'iva diversi dalle società*, *ivi*, 1981, 1308; Id., *Le aziende municipalizzate e la soggettività tributaria unica del Comune*, in *Amm. it.*, 1981, n. 3; Id., *Il principio della unicità della tassazione dei Comuni e delle aziende municipalizzate anche con riferimento all'ultimo orientamento ministeriale*, in *Inf. Pirola*, 1981, 1026; Id., *L'unicità della soggettività passiva dei Comuni e delle aziende municipalizzate*, in *Corr. trib.*, 1982, 1260; Nuzzo, *Questioni*, cit.; Osnato, *In tema di soggettività passiva tributaria delle federazioni sportive nazionali*, in *Boll. trib.*, 1983, 732; Pacifico, *L'assenza della contabilità separata: la contabilità finanziaria ai fini irpeg e la determinazione del reddito imponibile*, in *Fin. loc.*, 1989, 733; Palazzolo, *Enti non commerciali: la contabilità*, in *Fisco*, 1986, 305; Id., *Irpeg-ilor. Classificazione e trattamento fiscale degli enti non commerciali*, in *Consul.*, 1986, 5, 61; Pellingra, *Dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Rass. iva*, 1975, 697; Perrone, *Associazioni temporanee di imprese e consorzi con attività esterna: problemi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 128 ss.; Id., *Consorzi e società consortili nel diritto tributario*, in *Digesto*, 4^a ed., disc. priv., sez. comm., III, Torino, 1988, 448 ss., pubblicato anche in *Rass. trib.*, 1988, I, 233 ss.; Pettinato, *Consorzi*, in *Fantozzi, Guida fiscale italiana, Imposte dirette*, A-F, Torino, 1980, 294; Id., *Enti non commerciali*, in *Guida fiscale italiana*, cit., 407; Id., *Gli enti ecclesiastici come soggetti dell'irpeg*, in *Corr. trib.*, 1981, 1526; Id., *I consorzi come soggetti tributari*, in *Consulenza*, 1979, 66; Id., *Quando per un ente non commerciale dedurre i costi è un rompicapo*, in *Corr. trib.*, 1982, 194; Id., *Sempre delicati i problemi sulla contabilità separata degli enti non commerciali*, in *Fisco*, 1979, 2591; Id., *Su alcuni problemi di soggettività tributaria degli enti non commerciali*, in *Boll. trib.*, 1979, 1635; Id., *Iva e enti non commerciali: certezze o dubbi della VI Direttiva Cee?*, in *Consulenza*, 1, 57; Id., *Enti non commerciali*, 10^a ed., Roma, 1990; Id., *Statuto, qualifica soggettiva e imposizione proporzionale sugli enti non commerciali. Risvolti attuali di antichi problemi*, in *Boll. trib.*, 1986, 1734; Pianesi, *L'attività commerciale riferita agli enti pubblici nell'applicazione dell'iva e dell'irpeg*, in *Amm. it.*, 1976, 1469; Picchetto, *L'applicazione dell'iva negli enti pubblici territoriali*, in *Nuova rass.*, 1978, 340; Poddu, *Gli enti non commerciali e i regimi di contabilità*, in *Impresa*, 1990, 755; Polano, *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*, Padova, 1984, 175 ss.; Pompei, *Contabilità e dichiarazioni di circoli e associazioni*, in *Inf. az. prof.*, 1988, 522; Id., *Enti non commerciali: previsione statutaria della redazione del bilancio e relative conseguenze fiscali*, in *Inf. Pirola*, 1984, 1048; Id., *Il trattamento fiscale dei contributi pubblici agli enti non commerciali*, in *Iva e altri trib. erar.*, 1973, 1337; Id., *L'estensione del regime forfettario agli enti non commerciali*, in *Inf. az. e prof.*, 1989, 2346; Id., *Nuove formalità per il calcolo delle imposte dovute dagli enti non commerciali*, in *Inf. az. e prof.*, 1989, 2497; Pontani, *Le prestazioni dei consorzi per il controllo qualitativo dei prodotti*, in *Leg. e giur. trib.*, 1980, 445; Propersi-Rossi, *I consorzi*, Milano, 1987; Propersi, *«Deregulation» per gli enti non commerciali*, in *Inf. Pirola*, 1987, 1004; Id., *Soggettività tributaria degli enti non commerciali*, in *Inf. Pirola*, 1989, 989; Proto, *Attività istituzionale di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 299; Radaelli, *I consorzi e l'iva*, in *Inf. az. e prof.*, 1985, 431; Id., *La parrocchia e l'iva*, in *Inf. az. e prof.*, 1988,

La norma sulla soggettività passiva dell'irpeg, attraverso la qualificazione dell'ente, determina il sistema impositivo cui esso è sottoposto, considerato che la distinzione fra enti commerciali e enti non commerciali non esaurisce la sua efficacia nell'ambito del sistema delle imposte sul reddito, ma costituisce una norma generale del diritto tributario (4).

1285; Ricciarelli, *Le unità sanitarie locali e l'iva*, in *Inf. Pirola*, 1982, 331; Rizzardi, *Le entrate delle associazioni di categoria ai fini dell'iva*, in *Inf. Pirola*, 1973, 1173; Rizzo, *Quando i Comuni possono essere soggetti all'iva*, in *Amm. it.*, 1973, 817; Rossi, *Il reddito complessivo imponibile degli enti non commerciali*, in *Inf. az. e prof.*, 1989, 395; Id., *Le attività commerciali minori non imponibili per gli enti non commerciali*, in *Inf. az. e prof.*, 1989, 586; Id., *Enti religiosi e spese dei membri collaboratori*, *ivi*, 1989, 1126; Sacchetto, *L'imposizione degli enti non commerciali nel testo unico*, in *Le circolari di Corr. trib.*, 1989, n. 8; Sammartino, *Profilo soggettivo del presupposto dell'iva*, Milano, 1975; Santarsiere, *Gli enti privati non lucrativi (dal riconoscimento all'autorizzazione ad acquistare)*, in *Giust. civ.*, 1987, II, 212; Scagliotti, Riccio, *Problemi fiscali riguardanti le Unità sanitarie locali nell'ambito degli enti non commerciali*, in *Fisco*, 1990, 7504; Schiavon, *L'attività degli enti non commerciali*, in *Inf. Pirola*, 1977, 738; Id., *La tassazione degli enti non commerciali*, in *Comm. trib. centr.*, 1974, II, 1485; Schiuma, *Sulla disciplina iva delle operazioni effettuate da ente morale*, in *Rass. trib.*, 1981, I, 134; Setti, *Dichiarazione dei redditi degli enti non commerciali*, in *Inf. Pirola*, 1991, 1558; Setti, *Gli acquisti promiscui degli enti non commerciali*, in *Inf. Pirola*, 1990, 4314; Simone, *L'applicazione dell'iva agli enti ospedalieri*, in *Inf. Pirola*, 1975, 2139; Id., *Soggettività passiva degli enti pubblici territoriali in riferimento all'attività esercitata*, *ivi*, 1976, 1725, 1839, 2185; Id., *Le attività degli enti non commerciali*, *ivi*, 1977, 738; Tencati, *La posizione degli enti non commerciali ai fini dell'irpeg*, in *Corr. trib.*, 1988, 3197; Tosi, *L'assoggettamento ad imposta sul valore aggiunto delle operazioni della Amministrazioni comunali: considerazioni generali e casi particolari*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 565 e in *Fin. loc.*, 1988, 779; Trimeloni, *Attività d'impresa commerciale degli enti locali: equivochi sul concetto di «gestione distinta» e di «contabilità separata» nel sistema delle imposte sui redditi*, in *Fin. loc.*, 1987, 501; Vinci, Gagliardi, *Le associazioni non riconosciute e la tassazione agli effetti irpeg in particolare per i beni immobili*, in *Inf. Pirola*, 1983, 1287; Virgilio, *Consorzi e associazioni temporanee di imprese*, in *Arch. giur. opere pubbl.*, 1976, I, 1 ss., e 1984, III, 1307; Id., *Consorzi*, *cit.*, *loc. cit.*; Visentini, *Appunto sulla assoggettività ad imposta dello Stato e degli enti pubblici*, in *Giur. imp.*, 1973, 603.

(4) Cfr. ad esempio in materia di imposta di registro l'art. 50 del d.p.r. n. 131 del 1986 e l'art. 4 della Tariffa parte prima dello stesso d.p.r.; in materia di invim l'art. 25, 2° comma, lett. c) e 5° comma, lett. a) rinvia all'art. 2, lett. c) del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 598 (ora appunto art. 87, lett. c) del d.p.r.); in materia di tassa di concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita iva l'art. 36 del d.l. 2 marzo 1989, n. 69, conv. nella l. 27 aprile 1989, n. 154, contempla espressamente gli enti commerciali; in materia di icap l'art. 1, 10° comma, del d.l. 2 marzo 1989, n. 66, conv. nella l. 24 aprile 1989, n. 332 (modificato dall'art. 1 d.l. 30 settembre 1989, n. 332, conv. nella l. 27 novembre 1989, n. 584) dispone la non soggezione ad imposta degli enti non commerciali di cui all'art. 87 del d.p.r.; in materia di iva l'art. 4 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 distingue fra enti commerciali e non ai fini della disciplina del presupposto soggettivo del tributo; l'art. 1 della l. 22 aprile 1982, n. 168 concernente misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa (c.d. legge Formica) contiene disposizioni agevolative a favore degli enti non commerciali, e così via.

Vista la sua centralità, è d'luce delle affermazioni della Su... annota, il concetto di commercio... norma sulla qualificazione (5) c... verso una sua interpretazione... sultati raggiunti in relazione a... mente nelle conseguenze che... categoria determina sul piano de...

2. - La commercialità dell'ente... dalle lett. b) e c) del 1° comma...

Il 4° comma soggiunge che... determinato in base all'atto co... co o di scrittura privata auten... tivamente esercitata». Per l'inc... ciato un criterio principale e un...

Sul carattere generale della... cfr., in senso conforme alla nostra... dalle società: ipotesi di definizione... ai fini fiscali dell'ente che ha con... Riv. dir. trib., 1991, I, 539; con... dell'iva, Milano, 1975, 91, nota 16...

(5) Sul problema delle qual... metodologia può essere di ausilio... per tutti Mengozzi, *Le disposizioni... Trattato di diritto privato*, a cura... tolinea in particolare la necessità... metodo globale e dinamico, tener... possono scaturire da una visione s... le finalità proprie di queste ultim... mento e gli svolgimenti derivanti... costituzionale (corsi nostri). Sul... nale privato, in *Digesto*, 4ª ed.,... 1990, 227 ss. e spec. 245 ss., e *ivi*...

(6) È d'uopo evidenziare ch... pretazione funzionale dei fatti fina... tica cfr. ad es. Amatucci, *L'interp... 1965, 162 ss.*), ma si vuole semp... gionamento che viene comuneme... mette di apprezzare un qualcosa... Olbrechts-Tyteca, *Traité de l'argu... lano*, 1966, 280 ss.), nell'ambito... mente giuridico, della norma di qu...

(7) Cfr. Polano, *op. cit.*, 18... che, *cit.*, 492; Id., *L'imposta sul... Invece Proto, op. cit.*, 310, cont... «sussidiario», sia la prevalenza de... trario «un diverso criterio di ide... documento che abbia una determi...

Vista la sua centralità, è dunque fondamentale approfondire, anche alla luce delle affermazioni della Suprema Corte contenute nella sentenza che si annota, il concetto di commercialità dell'ente non societario, esaminando la norma sulla qualificazione (5) dapprima dal punto di vista strutturale, attraverso una sua interpretazione letterale e sistematica, per poi verificare i risultati raggiunti in relazione ai suoi profili funzionali consistenti precipuamente nelle conseguenze che la collocazione dell'ente nell'una o nell'altra categoria determina sul piano dell'imposizione sul reddito (6).

2. - La commercialità dell'ente dipende dal suo oggetto, come si evince dalle lett. b) e c) del 1° comma dell'art. 87.

Il 4° comma soggiunge che «l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata». Per l'individuazione dell'oggetto viene dunque enunciato un criterio principale e uno sussidiario (7).

Sul carattere generale della norma sulla commercialità degli enti non societari cfr., in senso conforme alla nostra opinione, Proto, *Attività istituzionale di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 313; Gallo F., *La natura ai fini fiscali dell'ente che ha conferito ad una s.p.a. la propria azienda creditizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 539; contra: Sammartino, *Profilo soggettivo del presupposto dell'iva*, Milano, 1975, 91, nota 16.

(5) Sul problema delle qualificazioni nel diritto internazionale privato, la cui metodologia può essere di ausilio per l'indagine che ci accingiamo a compiere, cfr. per tutti Mengozzi, *Le disposizioni sulla legge in generale: gli artt. da 16 a 31*, in *Trattato di diritto privato*, a cura di Rescigno, I, Torino, 1982, 312 ss.: l'Autore sottolinea in particolare la necessità di interpretare la norma sulla qualificazione con un metodo globale e dinamico, tenendo cioè globalmente conto di tutti gli spunti che possono scaturire da una visione sistematica e d'insieme delle norme esaminate e delle finalità proprie di queste ultime; e considerando inoltre la dinamica dell'ordinamento e gli svolgimenti derivanti da norme costituzionali o da pronunce della Corte costituzionale (corsi nostri). Sul punto cfr. più di recente Vitta, *Diritto internazionale privato*, in *Digesto*, 4ª ed., discipline privatistiche, sezione civile, VI, Torino, 1990, 227 ss. e spec. 245 ss., e ivi amplissima bibliografia.

(6) È d'uopo evidenziare che non si vuole certo riproporre la teoria dell'interpretazione funzionale dei fatti finanziari propugnata dal Griziotti (sulla cui analisi critica cfr. ad es. Amatucci, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965, 162 ss.), ma si vuole semplicemente utilizzare - a mo' di verifica - quel ragionamento che viene comunemente definito «argomento pragmatico», il quale permette di apprezzare un qualcosa in funzione delle sue conseguenze (cfr. Perelman, Olbrechts-Tyteca, *Traité de l'argumentation*, trad. it. di Schick, Mayer e Barassi, Milano, 1966, 280 ss.), nell'ambito di una indagine ricostruttiva, sul piano esclusivamente giuridico, della norma di qualificazione degli enti non societari.

(7) Cfr. Polano, *op. cit.*, 185; Croxatto, *op. cit.*, 421; Tabellini, *Persone giuridiche*, cit., 492; Id., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977, 158. Invece Proto, *op. cit.*, 310, contesta sia le denominazioni di criterio «principale» e «sussidiario», sia la prevalenza del primo sul secondo, sostenendo che vi sia al contrario «un diverso criterio di identificazione in ragione dell'esistenza o meno di un documento che abbia una determinata efficacia probatoria». Non ci sentiamo di con-

La sentenza della Suprema Corte pone alcuni punti fermi sull'interpretazione dei *criteri di qualificazione*, per cui appare opportuno soffermarci con alcune notazioni in proposito.

Innanzitutto l'espressione «atto costitutivo» va intesa in senso ampio, non soltanto come l'atto che dà vita all'ente, ma comprendente altresì lo statuto e gli atti modificativi dello stesso; vista poi l'eterogeneità degli enti non societari, sono a nostro avviso da includere in questa locuzione tutti quegli atti, aventi fonte negoziale o normativa, che hanno la funzione di stabilire l'oggetto dell'attività dell'ente, quali, ad esempio, per le persone giuridiche di diritto pubblico, la legge istitutiva, lo statuto e i regolamenti che gli enti stessi adottano nell'esercizio della loro autonomia (8).

Quanto poi all'«esistenza» dell'atto nelle forme previste, riteniamo in primo luogo che essa debba essere intesa sia in senso materiale, sia in senso giuridico. In secondo luogo l'espressione «atto pubblico», al pari di quella «atto costitutivo», dovrà intendersi con sufficiente ampiezza, tale da ricomprendervi atti che, a rigore, non rientrano nella definizione datane dall'art. 2699 c.c., come, ad esempio, la legge istitutiva dell'ente.

La qualificazione dell'ente va operata in funzione del suo oggetto statutario e cioè sulla base delle attività che l'ente si propone di esercitare in vista della realizzazione dei fini per i quali esso è stato costituito (9).

È importante al riguardo sottolineare che l'operazione di qualificazione va compiuta tenendo presente l'oggetto dell'ente e non l'attività che esso esercita in concreto: la norma non qualifica «enti commerciali» quelli che esercitano esclusivamente o prevalentemente un'attività commerciale, ma quelli che tale attività si propongono di esercitare; di talché, ad esempio, sono commerciali gli enti con oggetto commerciale, anche se non hanno esercitato nel periodo d'imposta alcuna attività commerciale.

Che la qualificazione debba avvenire in base all'oggetto è confermato dalla formulazione del criterio sussidiario, applicabile quando manchino i presupposti per utilizzare quello principale. In primo luogo è precisato che la qualificazione dell'ente deve avvenire comunque in funzione del suo oggetto, dovendo questo essere ricostruito «in base» all'attività esercitata. Quest'ultima è il dato di partenza da cui dedurre l'oggetto e non il criterio immediatamente utilizzabile per qualificare l'ente. Ma è significativo che la norma indichi l'avverbio «effettivamente» per designare l'attività rilevante, contrapponendo così l'attività programmata (oggetto dell'ente), all'attività in

dividere la critica della Proto, posto che, in presenza di due criteri di qualificazione si ha un concorso degli stessi che può essere o di tipo *successivo* (criterio principale e criterio sussidiario) o *cumulativo* (simultaneo funzionamento di più criteri): *tertium non datur* (cfr. per tutti Morelli, *Elementi di diritto internazionale privato*, XII ed., Napoli, 1986, 42 ss.). E non potendosi certo parlare per i criteri dell'art. 87 di concorso cumulativo, non si può che designare gli stessi come *successivi*.

(8) Sugli atti istitutivi degli enti pubblici cfr. ad es. Landi-Potenza, *Manuale di diritto amministrativo*, 2ª ed., Milano, 1983, 400; Bardusco, *Enti pubblici*, in *Digesto*, 4ª ed., discipline pubblicistiche, VI, Torino, 1991, 64 ss. e spec. 71 ss.; Treves, *Ente pubblico*, in *Enc. dir.*, XIV, Milano, 1977, 963 ss.; Galateria-Stipo, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 1989, 142.

(9) Cfr. Antonini, *Norma di legge, standard giuridico e risoluzione ministeriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, I, 439; Polano, *Attività commerciali e impresa nel diritto tributario*, Padova, 1984, 190; Maccarone, *Teoria e tecnica delle imposte sui redditi*, II, Milano, 1978, 726.

concreto realizzata, e prevedendo di conseguenza la prima.

Da queste notazioni si deduce che la qualificazione deve essere fatta sulla base di una visione rispetto al concreto esercizio dell'attività, e non di una visione obbiettiva di individuare, sin dall'inizio, l'attività che l'ente si propone di svolgere entro cui collocarla nel quadro normativo (10).

Occorre all'opposto rilevare che la qualificazione dell'ente si opera sulla base dell'attività effettivamente svolta sin dall'inizio dell'attività fiscale (11).

(10) Basti pensare alla diversa interpretazione del titolo II del d.p.r. 29 settembre 1973 (art. 1º comma, lett. b)) rispetto agli enti pubblici. Gli enti pubblici di primo grado sono obbligati alla istituzione di un'attività commerciale, mentre i secondi - che possono anche non averla - sono obbligati all'esercizio di un'attività commerciale eventualmente esercitata.

Analogamente la normativa tributaria prevede particolari modalità di tenuta delle scritture contabili.

Si pone cioè, in generale, un problema di qualificazione dell'ente che deve essere risolto.

È ancora da sottolineare che la qualificazione dell'ente deve avvenire in base all'oggetto della base imponibile e del tributo, e non in base al periodo d'imposta, per tributi come l'IRPEF, che hanno come minimo già in sede costitutiva la qualificazione dell'ente. La qualificazione dell'ente costituisce un elemento essenziale dell'esercizio di imprese quale presupposto per la determinazione delle operazioni svolte dall'ente, o per la determinazione delle aliquote e alla tassa di concessione governativa, che si applica solo se l'ente è qualificabile come ente pubblico.

Che la qualificazione dell'ente deve avvenire in base all'oggetto, anche se per altri fini - pure dal punto di vista tributario - c.c., secondo cui gli enti pubblici sono qualificati in base all'attività commerciale, devono essere determinati dall'inizio dell'impresa.

(11) Cfr. ad esempio Tabellini, *La qualificazione dell'ente pubblico*, in *Enc. dir.*, XIV, Milano, 1977, 963 ss. e spec. 964 ss. fra il criterio di qualificazione principale e quello sussidiario. La norma sembrerebbe che possa essere interpretata in primo luogo, per cui si arriverebbe all'assunzione di un'attività commerciale principalmente attività commerciale, e non l'esercizio di attività commerciale. E tale interpretazione è tale da far sì che gli atti costitutivi sono determinati dall'individuazione dell'attività che l'ente si propone di svolgere, ma sarebbe sufficiente prevedere

concreto realizzata, e prevedendo l'utilizzo della seconda come criterio per determinare la prima.

Da queste notazioni si deduce che la qualificazione dell'ente deve essere fatta sulla base di una visione prospettica dell'attività, e quindi *a priori* rispetto al concreto esercizio di quest'ultima. Ciò corrisponde all'esigenza obiettiva di individuare, sin dalla costituzione dell'ente, la categoria dei soggetti irpeg entro cui collocarlo, esigenza che trova puntuali riscontri nel dato normativo (10).

Occorre all'opposto rilevare come parte della dottrina abbia ritenuto che la qualificazione dell'ente sulla base dell'oggetto statutario anziché dell'attività effettivamente svolta si presti a pratiche elusive o, peggio, di evasione fiscale (11).

(10) Basti pensare alla diversa disciplina prevista in tema di scritture contabili dal titolo II del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 per gli enti commerciali (art. 13, 1° comma, lett. b)) rispetto agli enti non commerciali (art. 13, 2° comma, lett. g)). I primi sono obbligati alla istituzione e tenuta delle scritture di cui agli artt. 14, 15 e 16, nelle quali devono essere annotate tutte le operazioni poste in essere dall'ente, mentre i secondi — che possono anche usufruire del regime di contabilità semplificata ex art. 18 — sono obbligati alla tenuta delle scritture limitatamente alle attività commerciali eventualmente esercitate (art. 20).

Analogamente la normativa iva (art. 19 *ter*, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633) prevede particolari modalità di tenuta dei registri per gli enti non commerciali.

Si pone cioè, in generale, un problema di istituzione e impostazione del sistema contabile dell'ente che deve essere risolto sin dalla sua costituzione.

È ancora da sottolineare che se, per le imposte sui redditi, la determinazione della base imponibile e del tributo dovuto avviene a posteriori, e cioè alla fine del periodo d'imposta, per tributi come l'iva o l'imposta di registro è indispensabile determinare già in sede costitutiva la qualificazione del soggetto, la cui commercialità costituisce un elemento essenziale della fattispecie impositiva: si pensi al concetto di esercizio di imprese quale presupposto soggettivo per l'applicazione dell'iva sulle singole operazioni svolte dall'ente, o all'imposta proporzionale di registro sui conferimenti e alla tassa di concessione governativa per l'attribuzione della partita iva, dovute solo se l'ente è qualificabile come commerciale.

Che la qualificazione commerciale dell'ente debba avvenire «a priori» risulta — anche se per altri fini — pure dal combinato disposto degli artt. 2188, 2196 e 2201 c.c., secondo cui gli enti pubblici che «hanno per oggetto esclusivo o principale un'attività commerciale» devono iscriversi al registro delle imprese entro 30 giorni dall'inizio dell'impresa.

(11) Cfr. ad esempio Tabellini, *L'imposta, cit.*, 158, il quale, dopo aver distinto fra il criterio di qualificazione primario e quello sussidiario, afferma che «dal testo della norma sembrerebbe che possa farsi ricorso al secondo solo «in mancanza» del primo, per cui si arriverebbe all'assurdo che il reddito di un ente che di fatto esercita principalmente attività commerciali non dovrebbe classificarsi d'impresa solo perché l'esercizio di attività commerciali non è contemplato, nell'atto costitutivo, quale oggetto principale dell'ente. E tale conclusione sembra tanto più *iniqua* se si considera che ... gli atti costitutivi sono (deliberatamente) talmente omnicomprensivi da rendere difficile l'individuazione dell'oggetto principale»; pertanto, «per eludere la norma» sarebbe sufficiente prevedere l'esercizio di attività commerciali solo come «ogget-

Se a ciò si aggiunge l'ermetica formulazione della norma di qualificazione, la difficoltà di approfondire i punti nodali della commercialità dell'ente — costituiti dal concetto di prevalenza (12) e dal rapporto fra criterio principale e sussidiario — e i giudizi frammentari se non contraddittori delle numerose risoluzioni ministeriali sul punto (13), si comprende il disagio dell'interprete nell'elaborare una metodologia di qualificazione, che spinge, oltre che alla denuncia di iniquità e irrazionalità della norma (14), a consigliare indagini «caso per caso», dando luogo così ad una indeterminatezza di giudizio (15), oppure a superare la qualificazione *ex* oggetto per propugnare criteri di qualificazione a posteriori basati unicamente sull'attività effettivamente svolta (16).

Appare invece particolarmente rigoroso — e pertanto è da noi condiviso — il passo della sentenza in esame che, sottolineando la differenza fra fine dell'ente e attività, sancisce l'irrilevanza del primo ed evidenzia la necessità di qualificare l'ente unicamente in base al criterio oggettivo dell'attività

to *secondario*» e, comunque, «l'esperienza insegna che, in molti casi, l'oggetto si definisce e si precisa nel corso della vita dell'ente» (corsivi nostri). Le stesse osservazioni vengono ribadite dall'A. in *Persone giuridiche*, cit., 492.

(12) Cfr. Magnani, *op. cit.*, 1149: «Non minori perplessità, quantomeno sul piano applicativo, suscita il criterio della ... lettura dell'atto costitutivo al fine di valutare il carattere «principale» (prevalente?) dell'oggetto sociale».

(13) Cfr. le critiche di Vitale, *Cronache e prospettive della riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 50 ss., e spec. 56 ss.

(14) Cfr. la nota 11.

(15) Cfr. Pettinato, *Enti non commerciali*, 10^a ed., Roma, 1990, 26 ss.

(16) Cfr. Perrone, *Consorzi e società consortili*, cit., 488 ss., che parla di enti che «non esercitano in modo esclusivo o principale attività commerciali» e successivamente precisa che «nonostante l'infelice formula letterale — che sembrerebbe far rilevare l'attività realmente svolta soltanto se manca l'atto costitutivo in quella forma — si deve ritenere che abbia comunque determinante rilievo l'attività effettivamente esercitata», ribadendo così quanto affermato in *Associazioni temporanee di imprese e consorzi con attività esterna: problemi di diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 130, nota 5; più moderata è la posizione di Gallo, *La natura ai fini fiscali dell'ente che ha conferito ad una s.p.a. la propria azienda creditizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 540, il quale ritiene che le previsioni statutarie siano «più che un punto di riferimento esclusivo, degli indici formali e delle fonti di legittimazione allo svolgimento dell'attività, da verificare però sulla base della concreta e prevalente attività esercitata in attuazione delle norme stesse».

Cfr. altresì Pettinato, *Enti non commerciali*, in *Guida fiscale italiana* a cura di Fantozzi, Imposte dirette, A-F., Torino, 1980, 410, il quale, premesso che «in caso di difformità fra realtà di fatto e previsioni dell'atto costitutivo, far prevalere queste è impensabile», conclude che è la realtà di fatto «l'elemento veramente decisivo», di talché ritiene che «possa sostenersi senza tema d'errore (*sic*) che la distinzione tra enti non commerciali ed enti equiparati si articola sostanzialmente su un elemento di fatto, quale è quello del *volume* dell'attività commerciale» (corsivo nostro). Cfr. anche Id., *Enti non commerciali*, Roma, 1990, 25.

Va peraltro sottolineato che neppure l'Amministrazione finanziaria ha mai preteso di superare le risultanze statutarie al di là delle ipotesi previste dall'art. 87, limitandosi piuttosto ad affermare che essa «avrà sempre la possibilità di accertare ... se

enunciata nel suo oggetto statu-

3. — «In mancanza» del criterio principale, si dovrà ricorrere riteniamo si possa legittimamente nei seguenti casi:

a) difetto di forma: l'attività non è stata chiesta;

b) mancata indicazione delle forme richieste, nonché esse non risulta da alcun atto scritto; c) modifica dell'oggetto, originariamente richiesto, è stato modificato con scrittura privata;

d) modifica di fatto dell'attività, che non corrisponde più all'effettiva attività svolta (v. fatto) (18);

l'attività effettivamente svolta nell'ente (art. 760/91), senza però attribuirle natura di attività statutarie e attività svolta in base ad atti scritti, è un po' assai delicato, e per alcune note.

(17) Cfr. anche Cass., sez. III, 3163, sempre con relatore Sensi, che la determinazione del carattere dell'attività esercitata non va fatta in base alle qualificazioni che nello statuto l'ente ha attribuito. L'interpretazione che è consentita dalla reale natura dell'attività che l'ente esercita.

Cfr. ancora Comm. centr., 1646, che per qualificare l'U.N.I. si è basata sullo statuto; e così Comm. centr., sez. III, 1990, 1257; *contra* Comm. centr., sez. III, 1990, 438, e in *Riv. leg. fisc.*, 1990, 438.

(18) È da ricordare la previsione contenuta nel D.L. 30/9/90, art. 1, trovato consensi in dottrina (cfr. Pettinato), l'ipotesi di contrasto fra forma e attività effettivamente svolta, è evidenziato dal Tabellini (cfr. nota 16), la forma formale quando manchino gli elementi di fatto. Sviluppando così le elaborazioni di un mutamento di fatto dell'attività (pag. 187), l'A. cerca di risolvere, alla materia tributaria, tenuto conto della «attività impositiva» (pag. 186). Così, le peculiarità caratteristiche — conferite dall'art. 188), e a simili conclusioni giungono alla possibilità di «appurare la natura dell'attività svolta» (anche) oggetto potrebbe essere (anche).

enunciata nel suo oggetto statutario (17).

3. — «In mancanza» dei presupposti richiesti per l'applicazione del criterio principale, si dovrà ricorrere all'utilizzo di quello sussidiario; in particolare riteniamo si possa legittimamente applicare tale ultimo criterio nei seguenti casi:

a) difetto di forma: l'atto costitutivo non è redatto nelle forme richieste;

b) mancata indicazione dell'oggetto: l'atto costitutivo, pur redatto nelle forme richieste, non contiene l'enunciazione dell'oggetto sia perché esso è enunciato in altro documento non avente le predette forme, sia perché esso non risulta da alcun altro atto;

c) modifica dell'oggetto con atto difettante delle forme richieste: l'oggetto, originariamente risultante dall'atto costitutivo avente le forme richieste, è stato modificato con un atto non avente tali forme (ad es. una scrittura privata);

d) modifica di fatto dell'oggetto: l'oggetto indicato nell'atto costitutivo non corrisponde più all'effettivo oggetto dell'ente per essere stato modificato senza un atto scritto (verbalmente, per comportamenti concludenti, di fatto) (18);

l'attività effettivamente svolta ne rispecchi le previsioni» (cfr. le istruzioni ministeriali al Mod. 760/91), senza però anticipare le conseguenze di una difformità fra disposizioni statutarie e attività svolta in concreto. Il problema, in tali casi, è a nostro avviso assai delicato, e per alcune notazioni in proposito cfr. il successivo paragrafo.

(17) Cfr. anche Cass., sez. I, 10 febbraio 1991, n. 10409, in *Corr. trib.*, 1991, 3163, sempre con relatore Sensale, ove viene ulteriormente precisato che «è evidente che la determinazione del carattere esclusivamente o principalmente commerciale dell'attività esercitata non va fatta in aderenza alle mere enunciazioni, denominazioni e qualificazioni che nello statuto l'ente ha preferito fare o dare, bensì sulla scorta dell'interpretazione che è consentito dare alle disposizioni statutarie, nella ricerca della reale natura dell'attività che l'ente si prefigge di esercitare».

Cfr. ancora Comm. centr., sez. XII, 9 novembre 1990, n. 7286, in *Fisco*, 1991, 1646, che per qualificare l'U.N.I.R.E. ha compiuto una approfondita analisi del suo statuto; e così Comm. centr., sez. XXVII, 28 febbraio 1990, n. 1630, in *Corr. trib.*, 1990, 1257; *contra* Comm. centr., sez. XII, 21 dicembre 1988, n. 8753, in *Giur. imp.*, 1990, 438, e in *Riv. leg. fisc.*, 1989, 1375.

(18) È da ricordare la pregevole teoria del Polano, *op. cit.*, 185 ss., che ha trovato consensi in dottrina (cfr. Croxatto, *op. cit.*, 121, nota 40). L'A., partendo dall'ipotesi di contrasto fra forma e sostanza, cioè fra quanto evidenziato nell'atto costitutivo e l'attività effettivamente esercitata, cerca di superare il disagio interpretativo evidenziato dal Tabellini (cfr. nota 11) scaturente dall'apparente invalicabilità del dato formale quando manchino gli estremi per ricorrere al criterio sussidiario di qualificazione. Sviluppando così le elaborazioni della dottrina commercialistica sulla «possibilità di un mutamento di fatto dell'oggetto sociale e l'applicazione del c.d. principio di effettività» (pag. 187), l'A. cerca di trasporre i risultati, con gli opportuni adattamenti, alla materia tributaria, tenuto conto dell'esigenza di una coerente e corretta attività impositiva» (pag. 186). Così, mentre per gli enti pubblici — in ragione delle loro peculiari caratteristiche — conferma l'invalicabilità delle risultanze statutarie (pag. 188), e a simili conclusioni giunge per le fondazioni (pag. 189, nota 25), afferma la possibilità di «appurare la natura commerciale dell'ente in tutti quei casi in cui il suo oggetto potrebbe essere (anche) formalmente rideterminato, mentre in pratica lo è

e) indeterminazione dell'oggetto ai fini della qualificazione si tratta di una ipotesi enunciata per la prima volta della Suprema Corte nella sentenza in esame, secondo la quale «occorre che nell'atto costitutivo l'attività che il soggetto si propone di esercitare sia esaurientemente descritta e ne sia precisamente indicato l'oggetto, con la conseguenza che ove tale descrizione e tale indicazione manchino (per cui l'attività e l'oggetto non siano determinabili in base all'atto costitutivo che non offra sufficienti ed univoci elementi di giudizio, deve aversi riguardo all'attività effettivamente esercitata» (19).

È appena il caso di precisare che i criteri sopra indicati sono idonei ad operare non solo *una tantum* in sede di prima classificazione dell'ente, ma costituiscono un parametro per saggiare continuamente la perdurante vigen-

soltanto sul piano materiale» (pag. 189). Di conseguenza la norma sui criteri di qualificazione andrebbe letta «non tanto in termini di preclusioni alla verifica materiale dell'attività svolta, quanto, innanzitutto, come criterio guida per impostare l'interpretazione degli atti di gestione dell'ente, e risolvere le eventuali incertezze» (pag. 190).

Gli acuti spunti interpretativi sopra tratteggiati devono, a nostro avviso, essere ulteriormente precisati alla luce della seguente considerazione, che svilupperemo nell'analisi dei profili funzionali della classificazione dei soggetti passivi: la lettura normalmente data dalla dottrina alla norma sulla commercialità sottende, in modo più o meno esplicito, la costante preoccupazione che attraverso un ente formalmente non commerciale si esercitino rilevanti attività commerciali, come se da una simile qualificazione dell'ente discendesse l'intassabilità dei redditi prodotti. È vero piuttosto il contrario, nel senso che, come la relazione ministeriale allo schema di t.u.i.r. ha avuto modo di precisare, il regime fiscale dell'ente non commerciale è analogo a quello della persona fisica, per la quale sono tassabili tutti i redditi rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6 (cfr. artt. 1, 8 e 108 t.u.i.r.). Per l'ente commerciale, invece, analogamente alle società commerciali, si verifica una «dilatazione» del presupposto, che determina l'imposizione di redditi o di componenti reddituali che per la persona fisica non sarebbero tassabili, il che deve trovare una rigorosa giustificazione, a pena di violazioni dei principi costituzionali che reggono la materia tributaria.

Si impone dunque l'esigenza di considerare con estrema cautela la possibilità di qualificare un ente non societario come ente *ex* lett. b) dell'art. 87, e non quella, opposta, di «spingere» in tale categoria il maggior numero di enti non societari esercitanti attività commerciali.

Di conseguenza riteniamo che l'ipotesi della modificazione di fatto dell'oggetto statutario, in quanto criterio idoneo ad operare una riqualificazione dell'ente, debba essere attentamente precisata. Non ogni divergenza fra attività esercitata e oggetto, e in particolare il compimento da parte dell'organo gestorio di atti *ultra vires*, sarà idonea a configurare la fattispecie; occorrerà invece ulteriormente dimostrare che l'organo cui il potere di modifica dell'oggetto è attribuito (ad es., l'assemblea) sia a conoscenza del compimento con continuità e sistematicità di atti esorbitanti l'oggetto statutario, o comunque comportanti una modificazione del rapporto statutariamente previsto fra le diverse attività dell'ente, e che vi sia stato — seppur tacitamente — il suo assenso a che dette attività continuassero, di talché la modifica di fatto dell'oggetto possa essere sempre ricondotta ad una manifestazione di volontà dell'unico organo che ha il potere di operare tale modificazione.

(19) Tali concetti sono ribaditi in Cass., sez. I, 10 ottobre 1991, n. 10409, *cit.*

za della qualifica inizialmente determinare — in conseguenza qualificazione dell'ente non solo lizzazione o decommercializzazio-

4. — L'art. 2, 2° comma, fini delle lett. b) e c) si consi- 51 del d.p.r. n. 597 del 1977; l'art. 51, ma ciò deriva unicam- no preferito, dal punto di vista 51 (20), prevedendo che «le c- che fanno riferimento alle atti diversamente, a tutte le attività

Occorre innanzitutto prem- te e commercialità dell'attività essere opportuna dal punto di ne del fatto che i criteri per renti.

Il concetto di attività com- desunto unicamente dall'art. 5- complesse problematiche conne- solo il caso di evidenziare — delle attività commerciali di cu- l'ulteriore ed implicito richiam- nuti nell'art. 2082 c.c., fra c- L'economicità va intesa in sen- produzione di nuova ricchezza, tori produttivi (24) e cioè, in u- a coprire i costi.

(20) Cfr. la Nota illustrativa sco, 1987, 67; cfr. anche Sacche- 15. Pare invece che tale semplice 318, la quale ravvisa nell'eliminaz- specificata «rilevanza».

(21) Cfr. Proto, *op. cit.*, 300.

(22) La bibliografia sul conc- tiamo pertanto ad indicare i segu- riori indicazioni bibliografiche: AA- *cit.*; Caraccioli, Galeotti Flori, Tan- nazione, accertamento, sanzioni, P- d'impresa, Padova, 1980; Fantozzi, nell'iva, Milano, 1982; Micheli, Riv. dir. fin. sc. fin., 1974, I, 408; di reddito fiscale d'impresa, Milano,

(23) Cfr. ad es. Nuzzo, Que- in Rass. trib., 1985, I, 123; Gallo- zi, Imprenditore e impresa nelle i- Reddito d'impresa e imprenditore- zioni in tema di enti pubblici non- nozione fiscale di reddito d'impresa,

(24) Cfr. ancora Nuzzo, *op.* 1986, n. 695, in Giur. imp., 1986,

za della qualifica inizialmente attribuita allo stesso, di talché essi potranno determinare — in conseguenza di mutamenti dell'oggetto statutario — una riqualificazione dell'ente non societario, con l'effetto di una sua commercializzazione o decommercializzazione.

4. — L'art. 2, 2° comma, del d.p.r. n. 598 del 1973 precisava che «ai fini delle lett. b) e c) si considerano commerciali le attività indicate nell'art. 51 del d.p.r. n. 597 del 1973. Ora l'art. 87 del t.u.i.r. non richiama più l'art. 51, ma ciò deriva unicamente dal fatto che i compilatori del t.u. hanno preferito, dal punto di vista sistematico, sottolineare la centralità dell'art. 51 (20), prevedendo che «le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo».

Occorre innanzitutto premettere la distinzione fra commercialità dell'ente e commercialità dell'attività dell'ente (21), la quale distinzione, oltre ad essere opportuna dal punto di vista concettuale, appare necessaria in ragione del fatto che i criteri per determinare l'una e l'altra sono affatto differenti.

Il concetto di attività commerciale utilizzabile per qualificare l'ente va desunto unicamente dall'art. 51 del t.u.i.r. (22). Senza ripercorrere qui le complesse problematiche connesse al concetto fiscale di reddito d'impresa, e solo il caso di evidenziare — ai nostri fini — che il richiamo dell'art. 51 delle attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c. postula, ove non derogato, l'ulteriore ed implicito richiamo agli elementi costitutivi dell'impresa contenuti nell'art. 2082 c.c., fra cui quello della economicità dell'attività (23). L'economicità va intesa in senso ampio, e cioè non solo come sinonimo di produzione di nuova ricchezza, ma come tendenziale remunerazione dei fattori produttivi (24) e cioè, in ultima analisi, come astratta idoneità dei ricavi a coprire i costi.

(20) Cfr. la Nota illustrativa ministeriale all'art. 51 che può essere letta in *Fisco*, 1987, 67; cfr. anche Sacchetto, *L'imposizione degli enti non commerciali*, cit., 15. Pare invece che tale semplice «risistemazione» sia sfuggita alla Proto, *op. cit.*, 318, la quale ravvisa nell'eliminazione del cennato rinvio all'art. 51 una non meglio specificata «rilevanza».

(21) Cfr. Proto, *op. cit.*, 300, testo e note 2 e 3.

(22) La bibliografia sul concetto di impresa ai fini fiscali è assai vasta. Ci limitiamo pertanto ad indicare i seguenti fondamentali lavori, ove possono trovarsi ulteriori indicazioni bibliografiche: AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, cit.; Caraccioli, Galeotti Flori, Tanini, *Il reddito d'impresa nei tributi diretti, Determinazione, accertamento, sanzioni*, Padova, 1990; Cicognani, *L'impostazione del reddito d'impresa*, Padova, 1980; Fantozzi, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'iva*, Milano, 1982; Micheli, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, 408 ss.; Napolitano, *Il possesso e le attività produttive di reddito fiscale d'impresa*, Milano, 1982; Polano, *Attività commerciali e impresa*, cit.

(23) Cfr. ad es. Nuzzo, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, in *Rass. trib.*, 1985, I, 123; Gallo, *La natura*, cit., 542; Proto, *op. cit.*, 318; Fantozzi, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'iva*, cit., *passim*; Micheli, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, cit., 397; Antonini, *Alcune considerazioni in tema di enti pubblici non economici*, cit., 352 ss.; Cicognani, *Ancora sulla nozione fiscale di reddito d'impresa*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1980, I, 300.

(24) Cfr. ancora Nuzzo, *op. loc. ult. cit.*; Comm. centr., sez. XXI, 24 gennaio 1986, n. 695, in *Giur. imp.*, 1986, 974.

È appena il caso di puntualizzare – facendo da eco alla sentenza annotata – che è irrilevante, per la nozione di attività commerciale, la presenza o meno del fine di lucro, peraltro già estraneo alla nozione civilistica di impresa (26).

operazioni dichiarate a priori come non economiche si rivelino a posteriori produttrici di redditi e sfuggano all'imposizione: la norma della mera corrispettività appare dunque, riguardo ad operazioni non economiche, più di carattere strumentale che sostanziale, posto che da operazioni in perdita non può emergere materia imponibile; se invece le operazioni corrispettive fossero anche economiche, sarebbero state inutili norme *ad hoc*, potendo benissimo operare l'art. 51 per le operazioni abituali e l'art. 81 per quelle occasionali. Al contrario, ove il concetto della mera corrispettività fosse trasposto a norme di ben più rilevante spessore sostanziale, come quella delle qualificazioni degli enti non societari, che ha relevantissimi implicazioni sulla estensione del presupposto impositivo, esso porterebbe a risultati del tutto assurdi, di cui sarebbe da dubitare della legittimità costituzionale.

In tale situazione, all'interprete non resta che prender atto della cennata bivalenza di significato dell'espressione «attività commerciale».

È doveroso da parte nostra segnalare che, a quanto ci consta, questa nostra opinione appare nettamente minoritaria in dottrina (*contra* cfr. ad. es. Gallo, *La natura*, cit., 534; Proto, *op. cit.*, 319 ss.; ma si vedano anche le perplessità della Monti, *La disciplina degli enti non commerciali*, cit., 755 ss.), anche se ci permettiamo di rilevare che forse in alcuni casi è sfuggito ai chiari Autori il fatto, sopra evidenziato, che un prezzo che non ecceda i costi di diretta imputazione è, di per sé stesso, un corrispettivo antieconomico, di talché una siffatta attività non potrebbe che essere svolta in perdita (in questa «svista» temiamo sia incorsa ad es. Proto, *op. cit.*, 323 ss., la quale, con riferimento ai corrispettivi che non eccedono i costi diretti, parla di «attività gestita con il criterio di copertura dei costi, cioè con metodo economico»). Invece, nel senso della corrispettività, intesa come sinallagmaticità genetica e funzionale, quale connotato tipico delle operazioni commerciali degli enti non societari cfr. Polano, *op. cit.*, 206.

La posizione dell'Amministrazione finanziaria è abbastanza ambigua: secondo la stessa costituiscono attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, tanto se i ricavi consistono in «corrispettivi economici», quanto se essi sono «ragguagliati al mero costo» (cfr. ris. min. 14 agosto 1975, n. 2/1675, in *Boll. trib.*, 1977, 264; ris. min. 23 settembre 1975, n. 11/596, *ivi*, 1977, 264; ris. min. 14 ottobre 1975, n. 9/50048, *ivi*, 1976, 455; ris. min. 27 luglio 1976, n. 9/50213, *ivi*, 1976, 1751; ris. min. 28 luglio 1977, n. 11/3298, *ivi*, 1979, 537; ris. min. 28 marzo 1980, n. 11/228, *retro*, 1980, I, 740; ris. min. 10 maggio 1980, n. 11/361, *retro*, 1980, I, 959), anche se le due connotazioni, apparentemente alternative, si risolvono in una tautologia, posto che l'economicità non è altro che la copertura dei costi dei fattori produttivi impiegati.

(26) La precisazione non appare però superflua, a giudicare dalle affermazioni che spesso si leggono nelle decisioni delle Commissioni tributarie, ove l'assenza del fine di lucro viene assunto a criterio discriminante per la qualificazione: cfr., ad es., in tale ultimo – e a nostro avviso erroneo – senso Comm. centr., sez. XII, 21 dicembre 1988, n. 8775, in *Boll. trib.*, 1989, 849; Trib. Roma, sez. VIII pen., 29 marzo 1990, n. 4931, in *Rass. trib.*, 1990, II, 934.

Nel senso da noi affermato nel testo cfr. in giurisprudenza: Cass., sez. I, 10 ottobre 1991, n. 10409, *cit.*: Comm. centr., sez. XXI, 24 gennaio 1986, n. 695, in *Giur. imp.*, 1986, 974; e nelle interpretazioni ministeriali: teleg. min. 24 febbraio 1973, n. 500496, *retro*, 1973, I, 382; Circ. min. 27 aprile 1973, n. 32/501388, *re-*

5. — Se non sorgono particolari problemi di qualificazione quando l'ente ha per oggetto l'esercizio di attività esclusivamente commerciali o non commerciali, assai problematico si rivela il concetto di attività principale e cioè prevalente.

Coerentemente con le notazioni sopra espresse sulla classificazione dell'ente in base all'oggetto statutario e sulla necessità di qualificare lo stesso a priori rispetto all'esercizio in concreto dell'attività, è da escludere che la prevalenza sia da considerare sotto un profilo quantitativo (27).

Il criterio di qualificazione dell'ente, dunque, non può che basarsi su un giudizio di prevalenza qualitativa delle diverse attività dallo stesso svolte.

La sentenza annotata contiene al riguardo interessanti spunti interpretativi, che meritano di essere approfonditi. La Suprema Corte, nell'analizzare il rapporto fra la commercialità dell'ente e la norma agevolativa di cui all'art. 6 del d.p.r. n. 601 del 1973 (28), dopo aver escluso per gli enti commerciali la spettanza dell'agevolazione, precisa che, d'altro canto, non tutti gli enti non commerciali aventi il fine indicato nella norma agevolativa possono beneficiarne, ma solo quegli enti la cui attività commerciale, non prevalente, «sia, con quel fine, in un rapporto di strumentalità diretta e immediata». Soggiunge la Cassazione che «tale non è una attività volta al procacciamento di mezzi economici, quando, per l'intrinseca natura di essa o

tro, 1973, I, 1026; ris. min. 27 giugno 1975, n. 2/1368, *retro*, 1976, I, 356; nota min. 14 ottobre 1975, n. 9/50048, *cit.*; ris. min. 18 dicembre 1975, n. 10/50115, in *Boll. trib.*, 1976, 1751; ris. min. 25 marzo 1976, n. 10/614, *ivi*, 1977, 278; nota min. 27 luglio 1976, n. 9/50213, *ivi*, 1976, 1751; ris. min. 1° agosto 1977, n. 11/3349, *ivi*, 1979, 539; ris. min. 28 febbraio 1980, n. 11/003, *retro*, 1980, I, 701; ris. min. 27 aprile 1982, n. 8/368, *retro*, 1982, I, 1244; ris. min. 23 gennaio 1989, n. 461611, in *Rass. trib.*, 1989, III, 242; ris. min., 24 febbraio 1989, n. 651129, *ivi*, 1989, III, 756; ris. min., 27 ottobre 1989, n. 11/1259, *ivi*, 1989, III, 828; vedi però ris. min. (dir. fin. loc.) 14 luglio 1989, n. 7/A/8, *ivi*, 1989, III, 855. In dottrina cfr. ad es. Virgilio, *Consorti*, *cit.*, 87; testo e nota 22; Potito, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, 288; Id., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 310 ss.; Polano, *op. cit.*, 210 e 257 ss.; Proto, *op. cit.*, 307.

Dal punto di vista civilistico la cosa appare pacifica: cfr. per tutti, sia pure da diversi punti di vista, Ferrara, Corsi, *Gli imprenditori e le società*, 6ª ed., Milano, 1984, 42; Galgano, *Diritto commerciale*, I, Bologna, 1986, 35 ss.

(27) Infatti l'oggetto statutario è, per sua natura, privo di determinazioni quantitative, e la ratio della classificazione operata dall'art. 87 — su cui ci si soffermerà analizzandone i profili funzionali — esclude che possano aver rilievo elementi di tipo quantitativo, che peraltro non potrebbero che essere determinati a posteriori, contrariamente alle esigenze di qualificazione a priori che emergono dal sistema. Infine, non si saprebbe a quale indice dar rilievo in analisi di tipo quantitativo, se cioè si debbono comparare i risultati economici delle diverse attività, piuttosto che i ricavi attribuibili alle stesse, o il tempo impiegato in ciascuna attività, o chissà quale altro criterio.

Lo stesso Ministero delle finanze, nelle istruzioni al Mod. 760, afferma che il giudizio sulla commercialità dell'ente prescinde dalla prevalenza quantitativa. Ciononostante, parte della dottrina non sfugge alla tentazione di sostenere l'utilizzabilità del criterio quantitativo per discriminare gli enti in funzione della loro commercialità: cfr. ad esempio in tal senso Pettinato, *op. ult. cit.*, 29 ss.; Proto, *op. loc. cit.*

(28) Su cui vedi *infra* par. 7.

per la sua estraneità rispetto esso coerente in quanto indifferente di qualsiasi altro fine: quando il cacciamento di mezzi economici viene finalizzata, quest'ultima.

Ora, è noto che fra le attività allo scopo vi è un rapporto di mezzo e fine: l'esercizio di certe attività.

Tali attività possono, per sé, oppure procacciare risorse economiche per altre attività: nel primo caso si tratta di «attività-mezzo» (29). In altri casi, invece, le seconde in modo immediato, le seconde in modo mediato.

Il problema dell'attività prevalente non è un problema di mezzi e fine, ma consiste proprio nell'analisi di mezzo e fine.

Qualora un ente svolga attività economiche al fine di devolvibilità di redditi si esaurisca in un'opera pia che provvede periodicamente di volta in volta secondo le necessità del primo ente ci troviamo di fronte a un'attività commerciale, determinata dai fatti, viene in tal caso a costituirsi un'attività prevalente che è irrilevante dal punto di vista fiscale.

Ma quando le attività svolte, di talché la beneficenza costituisce l'unico scopo, quando cioè esiste un rapporto fra attività di procacciamento di beneficenza (attività-fine).

Quale attività (o gruppo di attività) è prevalente? Per rispondere a questa domanda si deve ricorrere al concetto di «attività qualitativa» e cioè quelle attività che caratterizzano l'ente (31). Non possono dunque

(29) Cfr. Antonini, *Norme sulla destinazione dei redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, I, 4.

(30) *Contra* Antonini, *Conseguenze della separazione fra enti commerciali e enti non commerciali*, in *La separazione fra enti commerciali e enti non commerciali*, tesa al profitto e in una concezione come logico, tendenziale e di conseguenza attribuirebbe la prevalenza all'attività si risolve nel porre in evidenza i quali soltanto l'attività prevalente sarebbe proprio la peculiare destinazione.

(31) Cfr. Polano, *op. cit.*, dove il criterio economico, ma la prevalenza mentale per cui l'ente perderebbe se una certa attività, mentre non si esaurisce nel suo funzionamento se doves-

per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine: quando si tratti, cioè, di una attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in una ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione».

Ora, è noto che fra le attività che formano l'oggetto dell'ente e il suo scopo vi è un rapporto di mezzo a fine: l'ente realizza i suoi fini attraverso l'esercizio di certe attività.

Tali attività possono, per la loro natura, realizzare direttamente il fine, oppure procacciare risorse economiche da utilizzare per l'esercizio di ulteriori attività: nel primo caso si potrà parlare di «attività-fine», nel secondo di «attività-mezzo» (29). In altri termini le prime realizzano il fine in modo immediato, le seconde in modo mediato.

Il problema dell'attività principale si pone, evidentemente, quando coesistono due o più attività, alcune commerciali, altre prive di tale caratteristica, e consiste proprio nell'analisi dei loro rispettivi rapporti.

Qualora un ente svolga un'attività di mero procacciamento di risorse economiche al fine di devolverle in beneficenza, e quando tale erogazione di redditi si esaurisca in unico atto, perché il ricavato viene affidato ad un'opera pia che provvede poi ad individuare i singoli bisogni e ad intervenire di volta in volta secondo le specifiche necessità, ad esempio, osservando il primo ente ci troviamo di fronte ad un'unica attività che, se ha carattere commerciale, determina la commercialità dello stesso. L'erogazione, infatti, viene in tal caso a costituire una destinazione di reddito, e in generale è irrilevante dal punto di vista impositivo (30).

Ma quando le attività sopra indicate coesistono presso il medesimo ente, di talché la beneficenza consti di più atti funzionalmente collegati ad un unico scopo, quando cioè essa dia luogo ad un'attività, si determina un rapporto fra attività di procacciamento di risorse (attività-mezzo) e attività di beneficenza (attività-fine).

Quale attività (o gruppo di attività) può considerarsi qualitativamente prevalente? Per rispondere al quesito deve essere intanto precisato il concetto di «attività qualitativamente prevalenti». Tali sono, a nostro avviso, quelle attività che caratterizzano l'ente, che ne costituiscono la ragion d'essere (31). Non possono dunque essere considerate, a questi fini, le attività

(29) Cfr. Antonini, *Norma di legge, standard giuridico e risoluzione ministeriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, I, 443.

(30) *Contra* Antonini, *Considerazioni*, cit., 582 ss., secondo il quale la linea di separazione fra enti commerciali e non consisterebbe nell'assenza di una organizzazione tesa al profitto e in una quantificazione dei rimborsi che escluda il profitto inteso come logico, tendenziale e voluto risultato di un'eccedenza dei ricavi sui costi; di conseguenza attribuirebbe la natura non commerciale a quegli enti pubblici la cui attività si risolve nel porre in essere negozi giuridici bilaterali a titolo oneroso, mediante i quali soltanto l'attività istituzionale può essere realizzata. In tal senso rileverebbe proprio la peculiare destinazione del risultato dell'ente pubblico all'attività istituzionale.

(31) Cfr. Polano, *op. cit.*, 191, secondo il quale per la prevalenza non è decisivo il criterio economico, ma la qualificazione dovrebbe riflettere il principio fondamentale per cui l'ente perderebbe la stessa ragione della sua esistenza se non svolgesse una certa attività, mentre non subirebbe serio pregiudizio nella sua configurazione e nel suo funzionamento se dovesse mancare l'espletamento di altre.

mezzo: esse tendono a procacciare risorse economiche da utilizzare per ulteriori attività, realizzando dunque un fine intermedio rispetto allo scopo ultimo dell'ente e presentando, per loro natura, carattere di fungibilità. Sono invece le attività-fine che ci svelano l'essenza dell'ente: il processo di qualificazione si risolve dunque in un giudizio teleologico e, quindi, ontologico, per cui possiamo concludere nel senso che la prevalenza va attribuita all'attività fine, la cui natura (commerciale o meno) determinerà la qualificazione dell'ente.

Pertanto, continuando nell'esempio dell'ente di beneficenza, esso sarà da considerare non commerciale, essendo l'attività di procacciamento di risorse (che ipotizziamo commerciale) un'attività-mezzo e, come tale, non prevalente dal punto di vista qualitativo.

Può invece accadere che l'ente, oltre ad esercitare una o più attività-mezzo, eserciti diverse attività-fine, alcune aventi natura commerciale, altre prive di tale connotazione.

A titolo esemplificativo si pensi ad una associazione culturale che organizza corsi gratuiti e venda pubblicazioni con criterio economico, anche se a prezzi ridotti rispetto a quelli di mercato. Entrambe le attività sono esercitate per realizzare l'unico fine dell'ente, quello di diffondere la cultura, anche se la prima è non commerciale e la seconda è commerciale. Vi è quindi un concorso fra attività-fine, entrambe idonee a realizzare direttamente lo scopo dell'ente. Quale delle due andrà considerata prevalente?

Può accadere che lo statuto dell'ente fornisca le necessarie indicazioni, designando principale l'una attività e accessoria l'altra, nel qual caso le determinazioni statutarie risolveranno il problema della qualificazione. Ma può darsi invece che entrambe le attività siano poste sullo stesso piano: in questo caso si dovrà concludere per la non prevalenza qualitativa di alcuna attività, con la conseguente qualificazione dell'ente come non commerciale (32).

(32) Appaiono opportune alcune precisazioni.

La prima è che la mancanza di indicazioni nello statuto in ordine al rapporto fra più attività-fine non dà luogo ad una indeterminazione dell'oggetto che autorizzi l'impiego del criterio sussidiario di qualificazione: tale ipotesi si verifica in mancanza di sufficienti elementi descrittivi delle attività dell'ente e non riguarda per nulla i loro reciproci rapporti.

In secondo luogo è appena il caso di evidenziare che gli enti non commerciali non sono quelli che hanno per oggetto esclusivo o principale un'attività non commerciale, ma quelli che non hanno per oggetto o principale un'attività commerciale. Tale categoria degli enti non commerciali si definisce in negativo, sottraendo, per così dire, dall'insieme degli enti non societari la specie degli enti commerciali. Di conseguenza, in caso di assoluta pariteticità fra attività commerciali e non, l'ente va qualificato non commerciale — come nell'esempio considerato — mancando il requisito della prevalenza di attività commerciale previsto dalla lett. b) dell'art. 87 del t.u.i.r..

A conclusioni del tutto opposte perviene l'Amministrazione finanziaria, secondo la quale l'attività commerciale costituisce l'oggetto principale ogni qualvolta rientri fra le finalità istituzionali dell'ente e non soltanto fra le attività che possono essere svolte in via sussidiaria o meramente strumentale per il conseguimento delle finalità istituzionali (cfr. le istruzioni al Mod. 760). Una siffatta interpretazione, che non esitiamo a definire aberrante, volta a restringere la qualificazione di enti non commerciali ai soli enti con attività-mezzo commerciale, appare contraddetta, come poc'anzi esposto,

6. — Dal punto di vista commercialità influisce sui criteri societari, e ciò emerge dagli artt. 2, 11 e 19 del d.l. della possibile applicazione di meno evidenti e sparse nei commercialità dell'ente determinano nella categoria del reddito ciò consiste nella tassazione comunque conseguite (art. 9 non commerciale dell'ente fa svalenze realizzate mediante alle attività commerciali esse ipotesi elencate nell'art. 81 soltanto se inerenti all'attività

Orbene, le origini del primi due commi dell'art. 20 melloni) che, all'infuori delle soggettamento a tassazione dell'esercizio dell'impresa (34).

dal dato lessicale della norma su contrasto con i principi di fondo quali verranno fatte alcune note di qualificazione, nel successivo paragrafo

(33) Cfr. art. 3, n. 2, del 598 del 1973, e arg. ex artt. 108

In giurisprudenza cfr. *Comm. centr.*, 1978, I, 6; *Comm. centr.*, 18 giugno 1981, 8584, in *Comm. trib. centr.*, 1980, I, 824, I, 623.

Nelle istruzioni ministeriali del 1988, I, 1196.

(34) L'art. 20 citato recita: «Qualsiasi forma costituita, concorrente o no, quale sono realizzati o distribuiti»

«Per gli imprenditori diversi dalle altre società indicate dal presente articolo si applica soltanto alle attività commerciali»

«I maggiori valori iscritti nel bilancio della presente legge e non ponibile, concorrono a formare il capitale, realizzati o distribuiti.

«Sono esclusi i maggiori valori iscritti nel bilancio effettuate in conformità alla presente legge»

La norma veniva interpretata in senso contrario fuori dell'ipotesi di operazioni di esercizio di imprese, tanto per

6. — Dal punto di vista funzionale, la distinzione imperniata sulla commercialità influisce sui criteri di determinazione del reddito degli enti non societari, e ciò emerge dagli artt. 87, 95 e 108 del t.u. del 1986, come già dagli artt. 2, 11 e 19 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 598. Infatti, al di là della possibile applicazione di varie norme agevolative o di esenzione, più o meno evidenti e sparse nei decreti regolanti l'imposizione sul reddito, la commercialità dell'ente determina che tutti i componenti economici confluiscono nella categoria del reddito d'impresa; la conseguenza più rilevante di ciò consiste nella tassazione di tutte le plusvalenze e sopravvenienze attive, comunque conseguite (art. 95 t.u. del 1986). Di converso, la qualificazione non commerciale dell'ente fa sì che siano imponibili esclusivamente le plusvalenze realizzate mediante cessioni di beni destinati o comunque relativi alle attività commerciali esercitate, nonché quelle rientranti nelle tassative ipotesi elencate nell'art. 81 t.u.; delle sopravvenienze attive si tiene conto soltanto se inerenti all'attività d'impresa (33).

Orbene, le origini del principio qui sintetizzato si possono rinvenire nei primi due commi dell'art. 20 della l. 5 gennaio 1956, n. 1 (c.d. legge Tremelloni) che, all'infuori delle plusvalenze speculative isolate, disponeva l'assoggettamento a tassazione dei soli plusvalori concernenti i beni attinenti all'esercizio dell'impresa (34).

dal dato lessicale della norma sui soggetti passivi e, per di più, si porrebbe in patente contrasto con i principi di fondo del sistema impositivo degli enti non societari, sui quali verranno fatte alcune notazioni, in sede di analisi funzionale della norma sulla qualificazione, nel successivo paragrafo.

(33) Cfr. art. 3, n. 2, della l. 9 ottobre 1971, n. 825; art. 20, u.c., d.p.r. n. 598 del 1973, e arg. ex artt. 108 ss. del t.u. del 1986.

In giurisprudenza cfr. Comm. centr., 19 maggio 1977, n. 6534, in *Comm. trib. centr.*, 1978, I, 6; Comm. centr., 16 novembre 1977, n. 14464, *ivi*, 1978, I, 579; Comm. centr., 18 giugno 1981, n. 6870, *ivi*, 1981, I, 603; Comm. centr., 13 febbraio 1982, n. 1432, in *Giust. trib.*, 1982, 613; Comm. centr., 11 maggio 1978, n. 8584, in *Comm. trib. centr.*, 1978, I, 272; Comm. centr., 1° luglio 1980, n. 788, in *Comm. trib. centr.*, 1980, I, 824; Comm. centr., 13 maggio 1981, n. 5318, *ivi*, 1981, I, 623.

Nelle istruzioni ministeriali cfr. ad es. ris. min. 30 giugno 1987, n. 9/1066, *retro*, 1988, I, 1196.

(34) L'art. 20 citato recitava: «I maggiori valori delle attività delle imprese, in qualsiasi forma costituite, concorrono a formare il reddito imponibile nell'esercizio nel quale sono realizzati o distribuiti o iscritti in bilancio.

«Per gli imprenditori diversi dalle società e dagli enti tassabili in base a bilancio e dalle altre società indicate dall'art. 2200 c.c., la disposizione del comma precedente si applica soltanto alle attività comunque afferenti all'esercizio dell'impresa.

«I maggiori valori iscritti nei bilanci di esercizi chiusi prima dell'entrata in vigore della presente legge e non computati ai fini della determinazione del reddito imponibile, concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui vengono imputati a capitale, realizzati o distribuiti.

«Sono esclusi i maggiori valori derivanti da rivalutazione per conguaglio monetario effettuate in conformità alla legge 11 febbraio 1952, n. 74».

La norma veniva interpretata nel senso che la tassazione delle plusvalenze, al di fuori dell'ipotesi di operazioni compiute con fini speculativi, presupponeva comunque l'esercizio di imprese, tanto per le società e per gli enti tassabili in base a bilancio,

Cambia invece la costruzione della fattispecie imponibile. Nel sistema dell'imposta mobiliare la tassazione delle plusvalenze derivava dalla destinazione del bene all'impresa, onde veniva in rilievo esclusivamente il profilo oggettivo della fattispecie, costituito dal rapporto intercorrente fra bene plusvalente e attività; quale fosse la natura dell'ente non societario che esercitava l'impresa era del tutto irrilevante a tal fine.

Nel sistema della riforma la fattispecie imponibile è ideata in modo più complesso. Al rapporto fra bene plusvalente e attività d'impresa si aggiunge l'ulteriore rapporto fra quest'ultima e il soggetto passivo, che determina un problema di qualificazione del soggetto stesso. Se il rapporto fra soggetto e attività è tale da qualificare il primo come ente non commerciale, si ripropone la costruzione vigente *ante* riforma, onde il bene sarà idoneo a generare plusvalenze solo in quanto destinato all'esercizio di attività imprenditoriale. Se, invece, dal rapporto sopra menzionato si determina una qualificazione del soggetto come ente commerciale, il bene sarà idoneo a generare plusvalenze imponibili indipendentemente dalla destinazione impressagli, venendo meno così la necessità di verificare la sussistenza del rapporto oggettivo fra bene e attività, rapporto che viene considerato, *ope legis*, sempre esistente. Lo stesso vale, *mutatis mutandis*, per le sopravvenienze attive e per ogni altro componente positivo di reddito conseguito dall'ente non societario (40).

Ora, per le società commerciali il principio di tassazione di tutte le plusvalenze e sopravvenienze trova la sua giustificazione nel fatto che si tratta di soggetti aventi scopo di lucro (41) o, più in generale, per i quali l'esercizio di attività economica è la loro preminente ragione di essere (42); mentre per le persone fisiche tale principio non si applica, per quanto l'attività d'impresa possa essere rilevante e quantitativamente prevalentemente nell'ambito delle complessive attività del soggetto, perché l'attività economica, per la persona fisica, è mezzo e non fine del soggetto.

Si può dunque affermare che l'assimilazione dell'ente non societario alle società di capitali piuttosto che alle persone fisiche, e quindi la sua qualificazione commerciale, si giustifica solo se l'ente ha per attività-fine un'attività commerciale che, rispetto alle altre attività-fine, risulti prevalente, tale da costituire la sua permanente ragion d'essere.

Con riguardo al profilo funzionale della norma sulla classificazione dei soggetti passivi, a nostro avviso trovano pertanto conferma talune notazioni sopra tratteggiate, quali la necessità di una qualificazione che tenga conto dell'oggetto dell'ente, che avvenga a priori, con criterio qualitativo di valutazione delle sue diverse finalità, esprimente dunque, in ultima analisi, un giudizio teleologico e ontologico dell'ente.

svalenze e sopravvenienze nelle imposte istituite dalla legge di riforma tributaria, in *Imp. dir. erar.*, 1972, 1 ss., e ora in *La tassazione*, cit., 447; Marini, *op. cit.*, 40.

In giurisprudenza cfr. Cass., sez. I, 27 marzo 1984, n. 4543, *retro*, 1986, II, 377 ss., con nota di Garbarino, *Imposizione di plusvalenze percepite da enti pubblici economici ed istituzionali*.

(40) Cfr. art. 95 t.u.i.r..

(41) Cfr. la Relazione Tremelloni al Senato e la Relazione Valsecchi alla Camera, riportate in C. Cost., 25 febbraio 1975, n. 32, *cit.*

(42) Cfr. Falsitta, *Le plusvalenze*, cit., 167.

7. - L'annotata sentenza della Suprema Corte si occupa infine del rapporto esistente fra la norma sulla classificazione dei soggetti passivi e l'art. 6 del d.p.r. n. 601 del 1973, evidenziando quello che, a suo avviso, sarebbe l'ambito di applicazione di tale disposizione agevolativa.

Come è noto, l'art. 6, posto sotto il titolo I, agevolazioni di carattere soggettivo, del d.p.r. n. 601, prevede la riduzione alla metà dell'aliquota irpeg nei confronti di una serie di soggetti ivi elencati.

Il ragionamento della Cassazione prende le mosse da un'indagine storica delle norme di esenzione vigenti anteriormente alla riforma tributaria, con particolare riguardo al contrasto giurisprudenziale sorto sull'interpretazione dell'art. 151 del t.u. 29 gennaio 1958, n. 645.

È dunque necessario procedere, seppur in modo assai sintetico, in tal senso, andando alla ricerca dei precedenti storici che possano in qualche modo aiutarci a far luce sul complesso problema.

L'esenzione dall'imposta sul reddito a favore di determinati enti ha origini assai remote nel sistema dell'imposta mobiliare (43); la legge istitutiva dell'imposta sulle società (l. 6 agosto 1954, n. 603), all'art. 3 non solo riconfermò ma estese l'esenzione da tale ultimo tributo ad una serie di enti, mutando però il carattere della stessa da oggettivo, come era precedentemente, a soggettivo (44). Tali disposizioni furono poi trasfuse nell'art. 151 t.u. del 1958.

Il complesso dibattito giurisprudenziale che sorse con riguardo a dette norme agevolative, in parte causato dalla loro interpretazione ministeriale (45), si articolò in due tesi contrapposte: da un lato si riteneva che i redditi prodotti attraverso aziende, gestite da enti che fruivano dell'esenzione dall'imposta sulle società, fossero pure esenti da tale imposta, argomen-

(43) Nell'art. 8 della l. 14 luglio 1864 veniva disposta l'esenzione dall'imposta di r.m. dei redditi delle società di mutuo soccorso, ribadita poi dall'art. 8 del t.u. 24 aprile 1877, n. 4201 e dall'art. 9 della l. 15 aprile 1886, n. 3818. L'orientamento giurisprudenziale al riguardo era costante nel ritenere che l'esenzione, seppur di carattere oggettivo, era omnicomprensiva dei diversi redditi prodotti dal soggetto (cfr. ad es. Cass. Roma, 4 settembre 1889, in *C. Supr.*, 1889, 402; nonché Cass., Roma, 9 aprile 1880, App. Casale, 21 gennaio 1881, Comm. centr., 24 aprile 1880, n. 59766, Comm. centr., 23 novembre 1872, n. 21644, che possono essere lette in Quarta, *Studio sulla legge dell'imposta di ricchezza mobile*, I, Roma, 1883, 535 ss.). Ulteriori esenzioni furono poi disposte a favore delle società senza scopo lucrativo dall'art. 62 del reg. 11 luglio 1907, n. 560.

(44) Cfr. per tutti Boidi, *Sull'esenzione dall'imposta sulle società delle opere pie ed enti equiparati*, retro, 1968, II, 50 ss., e spec. 53, testo e nota 3, ove ulteriori riferimenti di dottrina.

(45) La circ. 1° giugno 1955, n. 351690, che può essere letta in Napolitano, *La imposta sulle società*, Milano, 1955, 78 ss., confermata dalla nota min. 23 gennaio 1958, n. 352117, precisava con particolare riguardo agli enti di beneficenza e assistenza che «non costituisce motivo di impedimento all'esenzione il fatto che l'ente ricavi, in tutto o in parte, i mezzi destinati all'assistenza e beneficenza da un'attività produttiva di reddito. Ma non possono essere considerati esenti quegli istituti che ... ritraggono i loro proventi esclusivamente da un'attività produttiva di reddito e destinano una parte dei proventi stessi a scopo di beneficenza. Qualora i suddetti enti gestiscano, in economia o in forma autonoma, una o più aziende produttive di reddito e per le quali sono tenute a compilare il bilancio, l'esenzione accordata all'ente non si estende alle aziende».

tando dalla natura esclusiva del soggetto, difettando l'azienda dal carattere personale dell'ente.

(46) Al riguardo è necessario richiamare le controversie anteriori all'esercizio.

Anteriormente all'esercizio giugno 1936, n. 1231, che attinse al lancio separato e distinto, una tassazione dei relativi redditi. centr., sez. III, 20 ottobre, 1936, centr., 28 giugno 1961, n. 4622, ottobre 1963, in *Imp. dir. erar.*, 61825, in *Imp. dir. erar.*, 1964, *Boll. trib.* 1966, 520; Trib. Bologna, *Mon. trib.*, 1969, 458; Comm. Cass., sez. I, 8 luglio 1968, n. 61825, *orientamenti sull'esenzione dall'imposta*. Foligno, 4 aprile 1962, in *tema di esenzione dell'imposta*. Trib. Venezia, 24 aprile 1963, Comm. centr., sez. II, 24 maggio 1963, Boidi, *Condizioni che legittimano l'esenzione da un ente morale*, *it.*, rep. 1962, sub *Tassa società*, 1698, retro, 1964, II, 11, con *delle gestioni in economia od a* novembre 1965, n. 78776, in febbraio 1966, n. 81340, in *Boll. trib.* n. 816449, in *Imp. dir. erar.*, seconda che questa rispettivamente e funzionale rispetto all'ente.

Successivamente all'entrata in vigore delle aziende autonome non furono sultati economici vennero congelati.

Ritennero quindi esenti i redditi delle aziende, con considerazioni sintetizzate nel 1971, II, 960, con nota di Massimo, *posta sulle società*; Cass., sez. I, 29 maggio 1974, n. 11 dicembre 1974, n. 4189, *di applicabilità dell'esenzione* gennaio 1976, n. 113, in *Riv. trib.* 2280, retro, 1977, II, 701, *zione degli enti morali dall'imposta* 2321, in *Boll. trib.*, 1979, 151, *Foro it.*, 1979, 965; Cass., sez. I, 1988, II, 191; Cass., sez. I, 2000, II, 365.

Nella giurisprudenza della Cassazione, IX, 18 gennaio 1979, n. 116, gennaio 1976, n. 574, *ivi*, 1976, I, 357; sez. IV, 20 gennaio 1977, n. 116, I, 357.

tando dalla natura esclusivamente soggettiva dell'esenzione, dall'unitarietà del soggetto, difettando l'azienda di un'autonoma soggettività tributaria, e dal carattere personale dell'imposta sulla società (46); dall'altro si negava la

(46) Al riguardo è necessario distinguere le decisioni giurisprudenziali emesse su controverse anteriori all'esercizio 1957-1958 da quelle successive.

Anteriormente all'esercizio citato, infatti, vigeva l'art. 13, 2° comma, della l. 8 giugno 1936, n. 1231, che attribuiva alle aziende autonome di enti morali, con bilancio separato e distinto, una autonomia ai fini tributari con conseguente separata tassazione dei relativi redditi. Pertanto la giurisprudenza riconosceva (fr., Comm. centr., sez. III, 20 ottobre 1961, n. 48718, in *Riv. leg. fisc.*, 1962, 1075; Comm. centr., 28 giugno 1961, n. 46241, in *Imp. dir. erar.*, 1962, 574; Comm. centr., 18 ottobre 1963, in *Imp. dir. erar.*, 1964, 694; Comm. centr., 27 novembre 1963, n. 61825, in *Imp. dir. erar.*, 1964, 708; Comm. centr., 22 dicembre 1964, n. 73916, in *Boll. trib.* 1966, 520; Trib. Bologna, 5 dicembre 1968, in *Giur. it.*, 1969, I, 483, e in *Mon. trib.*, 1969, 458; Comm. centr., 4 aprile 1962, in *Rass. giur. umbra*, 1962, 84; Cass., sez. I, 8 luglio 1968, n. 2337, *retro*, 1969, II, 38, con nota di Boidi, *Nuovi orientamenti sull'esenzione dall'imposta sulle società delle opere pie*; Comm. prov. imp. Foligno, 4 aprile 1962, in *Rass. giur. umbra*, 1962, 85, con nota di Mariani, *In tema di esenzione dell'imposta sulle società delle aziende di opere pie* o negava (cfr. Trib. Venezia, 24 aprile 1963, in *Foro it.*, 1963, I, 1847, con nota di Sandulli; Comm. centr., sez. II, 24 maggio 1961, n. 44535, *retro*, 1963, II, 413, con nota di Boidi, *Condizioni che legittimano l'assoggettività all'imposta sulle società in un'azienda gestita da un ente morale*; Comm. centr., 4 maggio 1962, n. 58514, in *Foro it.*, rep. 1962, *sub Tassa società*, n. 7; Cass., sez. I, 22 giugno 1963, nn. 1697 e 1698, *retro*, 1964, II, 11, con nota di Boidi, *Assoggettività ad imposta sulle società delle gestioni in economia od autonome appartenenti ad enti esenti*; Comm. centr., 5 novembre 1965, n. 78776, in *Imp. dir. erar.*, 1967, 263; Comm. centr., sez. II, 9 febbraio 1966, n. 81340, in *Boll. trib.*, 1966, 1327; Comm. centr., 23 febbraio 1966, n. 816449, in *Imp. dir. erar.*, 1966, 1219) l'esenzione ai redditi afferenti l'azienda a seconda che questa rispettivamente difettesse o fosse munita di un'autonomia contabile e funzionale rispetto all'ente gestore.

Successivamente all'entrata in vigore dell'art. 24 della l. 5 gennaio 1956, n. 1, le aziende autonome non furono più soggette a tassazione separata e quindi i loro risultati economici vennero conglobati nell'unico bilancio dell'ente gestore.

Ritennero quindi esenti i redditi delle aziende degli enti morali, sulla base delle considerazioni sintetizzate nel testo, Cass., sez. I, 3 luglio 1971, n. 2067, *retro*, 1971, II, 960, con nota di Magnani, *Inassoggettività delle aziende comunali all'imposta sulle società*; Cass., sez. I, 21 luglio 1971, n. 2372, in *Foro it.*, 1972, I, 1035; Cass., sez. I, 29 maggio 1974, n. 1539, in *Imp. dir. erar.*, 1974, 198; Cass., sez. I, 11 dicembre 1974, n. 4189, *retro*, 1975, II, 300, con nota di Magnani, *Sull'ambito di applicabilità dell'esenzione degli enti morali dall'imposta sulle società*; Cass., 14 gennaio 1976, n. 113, in *Riv. leg. fisc.*, 1976, 788; Cass., sez. I, 4 giugno 1977, n. 2280, *retro*, 1977, II, 701, con nota red., *Una definitiva pronuncia in tema di esenzione degli enti morali dall'imposta sulle società*; Cass., sez. I, 24 aprile 1979, n. 2321, in *Boll. trib.*, 1979, 1518; Cass., sez. I, 7 settembre 1979, n. 4737, in *Mass. Foro it.*, 1979, 965; Cass., sez. I, 17 luglio 1987, n. 6295, in *Comm. trib. centr.*, 1988, II, 191; Cass., sez. I, 2 ottobre 1987, n. 7347, in *Comm. trib. centr.*, 1988, II, 365.

Nella giurisprudenza della Commissione centrale cfr. le seguenti decisioni: sez. IX, 18 gennaio 1979, n. 116, in *Comm. trib. centr.*, 1979, I, 199; sez. III, 30 gennaio 1976, n. 574, *ivi*, 1976, I, 191; sez. VI, 7 novembre 1975, n. 3422, *ivi*, 1975, I, 357; sez. IV, 20 gennaio 1975, n. 560, in *Boll. trib.*, 1975, 1058.

spettanza dell'esenzione ai redditi di dette aziende, sostenendo la sussistenza di un duplice profilo, soggettivo e oggettivo, dell'esenzione, con la conseguente necessità di scorporare dal reddito complessivo dell'ente la parte afferente l'esercizio di attività commerciali, per sottoporla a tassazione con i criteri ordinari (47).

La dottrina prevalente, dal canto suo, era orientata nel senso della prima tesi (48).

La sentenza annotata, che pur riconosce la natura esclusivamente soggettiva dell'esenzione di cui all'art. 151 del t.u. del 1958, pare tuttavia accogliere, sia pure in parte, in modo un po' sfumato e a titolo di *obiter dictum*, la seconda tesi, in contrasto con una giurisprudenza ormai consolidata (49). Il fatto poi di collegare l'art. 6 del d.p.r. n. 601 con l'art. 2 del d.p.r. n. 598 (ora art. 87 del t.u.i.r.), determina una ricostruzione della norma agevolativa che rievoca così la teoria, ormai confutata, del carattere insieme soggettivo ed oggettivo dell'esenzione dall'imposta sulle società.

Sul carattere personale dell'imposta sulle società cfr. per tutti in giurisprudenza Cass., sez. un., 1° marzo 1971, n. 509, *retro*, 1971, II, 217, con nota di Magnani, *Sull'affermata indetraibilità dell'imposta sulle società agli effetti della determinazione del reddito netto di ricchezza mobile*; e in dottrina Napolitano, *op. cit.*, 23 ss.

(47) Cfr. Comm. centr., sez. II, 21 dicembre 1966, m. 87261, *retro*, 1968, II, 50, con nota critica di Boidi, *Sull'esenzione dall'imposta sulle società delle opere pie ed enti equiparati*; Comm. centr., sez. III, 16 novembre 1966, inedita; Comm. centr., 1° luglio 1967, n. 91595, in *Boll. trib.*, 1968, 63; Comm. centr., 1° settembre 1969, n. 8158, *retro* 1972, II, 8158, con nota di Gomez de Ayala, *L'imposta sulle società e le aziende degli enti ecclesiastici*; Comm. centr., 21 ottobre 1969, n. 9146, *retro*, 1972, II, 269; Comm. centr., 3 dicembre 1969, n. 13643, in *Comm. centr. imp.*, 1970, I, 992; Comm. centr., 27 maggio 1970, n. 5600, in *Imp. dir. erar.*, 1971, 1041; Comm. centr., 17 luglio 1972, n. 5830, in *Imp. dir. erar.*, 1972, II, 633; Comm. centr., sez. V, 17 aprile 1973, n. 4944, in *Comm. trib. centr.*, 1973, I, 529; Comm. centr., sez. V, 17 aprile 1973, n. 4970, in *Comm. trib. centr.*, 1973, I, 531; Comm. centr., sez. I, 27 giugno 1973, n. 7850, in *Riv. leg. fisc.*, 1973, 2632; Comm. centr., 12 marzo 1976, n. 10232, *retro*, 1976, II, 1087, con nota di Magnani, *Ancora sull'ambito di applicabilità dell'esenzione degli enti morali dall'imposta sulle società*; Comm. centr., sez. I, 18 maggio 1977, n. 6634, in *Comm. trib. centr.*, 1977, I, 325.

Nella giurisprudenza della Suprema Corte cfr. Cass., sez. I, 22 giugno 1973, n. 2933, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, II, 279, con nota di Azzariti, *In tema di esenzione delle opere pie dall'imposta sulle società*; Cass., sez. I, 28 maggio 1975, n. 2173, in *Rass. avv. Stato*, 1975, I, 1077.

(48) Cfr. per tutti i lavori di Boidi, Magnani e Gomez de Ayala, citati alle note 46 e 47, ove ulteriori riferimenti, nonché Poli, *Le aziende degli enti morali nell'imposizione diretta*, in *Boll. trib.*, 1964, 681 ss.

(49) Cfr. le sentenze citate alla precedenti note 45 e 46 ove pure i necessari riferimenti bibliografici alle sentenze menzionate nell'annotata decisione della Suprema Corte; con riguardo poi alle sentenze del 13 gennaio 1981, n. 271, in *Corr. trib.*, 1981, 511 e del 12 giugno 1986, n. 3901, in *Riv. giur. edilizia*, 1986, 1022, il richiamo contenuto nella sentenza in esame non appare pertinente al caso concreto, vertendo le stesse in tema di cooperative, per le quali le condizioni di spettanza dell'esenzione erano affatto differenti.

Secondo il ragionamento della norma agevolativa solo quegli enti non commerciali che sia direttamente e immediatamente considerati, e limitatamente a tali attività, come redditi, prodotti da enti non commerciali svolgenti attività, cioè rispetto al fine un rapporto di natura tributaria, non sono fonti diverse da attività-fini.

Il punto sta dunque nel mai consolidata data alla norma, che non può essere trasposta, *mutatis mutandis*, oppure se la diversa formulazione tributaria - in cui tale ultima interpretazione di adottare una

Al riguardo va osservato che la limitazione dei principi di interpretazione letterale di una così pesante limitazione rinvenire nel sistema elementare sulla latitudine della disposizione degli enti non sociali ha semplicemente la finalità di una costruzione ed estensione costituire un parametro idoneo a definire le norme agevolative, essendo da seguire la linea di discriminare per la somma avverso, che non applicativo della norma attuale.

Relativamente, infine, al principio di effettività della norma, la diversa lettura della norma dell'agevolazione stessa dov'è il regime fiscale più conveniente, l'interpretazione fornita dall'ordine, che l'eccezionalità della prevalente dottrina (51) butiva che devono sottoporre il principio di uguaglianza, i finalità solidaristiche di diritto sul piano costituzionale del verso trattamento tributario dell'attività degli stessi (52).

(50) Cfr. la relazione n. 1000 del 1977, e poi il d.p.r. n. 601, in *Boll. trib.*, 1977, I, 1077.

(51) Cfr. per tutti Mosca, *op. cit.*, sez. comm., I, Torino, 1987, 8.

(52) Senza poter qui sv

Secondo il ragionamento della Corte, infatti, si preverrebbe ad una lettura della norma agevolativa assai restrittiva, potendo beneficiare della stessa solo quegli enti non commerciali i quali svolgano un'attività commerciale che sia direttamente e immediatamente strumentale alla realizzazione dei fini dell'ente, e limitatamente ai redditi imputabili a tale attività isolatamente considerata; ne resterebbero fuori sia gli enti commerciali, sia gli enti non commerciali svolgenti attività commerciali solo quali attività-mezzo (aventi cioè rispetto al fine un rapporto di strumentalità indiretta e mediata), sia i redditi, prodotti da enti non commerciali svolgenti più attività, imputabili a fonti diverse da attività-fini.

Il punto sta dunque nel vedere se l'interpretazione giurisprudenziale ormai consolidata data alla norma di esenzione dell'imposta sulla società possa essere trasposta, *mutatis mutandis*, alla disposizione agevolativa irpeg, oppure se la diversa formulazione o il diverso sistema — quello della riforma tributaria — in cui tale ultima norma si colloca autorizzi e, anzi, imponga all'interprete di adottare una diversa chiave di lettura.

Al riguardo va osservato che l'art. 6 del d.p.r. n. 601 appare una riformulazione dei principi di fondo dell'art. 151 del t.u. del 1958 (50); che l'interpretazione letterale dell'art. 6 non contiene elementi tali da imporre una così pesante limitazione del suo ambito applicativo; che non è dato rinvenire nel sistema elementi o principi che possano incidere negativamente sulla latitudine della disposizione agevolativa; che, in particolare, la classificazione degli enti non societari in base alla commercialità del loro oggetto ha semplicemente la finalità, già sopra evidenziata, di disciplinare una diversa costruzione ed estensione del reddito complessivo, ma è ben lungi dal costituire un parametro idoneo per fondare giudizi di meritevolezza di norme agevolative, essendo da escludersi che essa possa essere assunta quale linea di discriminazione per la fruibilità di agevolazioni. Ne consegue, a nostro sommo avviso, che non vi sia spazio per ulteriori limitazioni del campo applicativo della norma agevolativa oltre a quelle già risultanti dal dato testuale.

Relativamente, infine, all'assunto carattere eccezionale dell'agevolazione, al principio di effettività dell'imposizione, e alla preoccupazione che una diversa lettura della norma possa risolversi in una incontrollabile estensione dell'agevolazione stessa dovuta alla possibilità per il soggetto di preconstituire il regime fiscale più conveniente, invocati dal Supremo Collegio per giustificare l'interpretazione fornita nel caso di specie, va messo in evidenza, nell'ordine, che l'eccezionalità della norma di agevolazione è ormai negata dalla prevalente dottrina (51) e che i principi di effettività e di capacità contributiva che devono sottendere l'imposizione, esaminati in relazione al principio di uguaglianza, impongono all'opposto che di fronte a identiche finalità solidaristiche di diversi enti — che costituiscono la giustificazione sul piano costituzionale della norma di favore — non si pervenga ad un diverso trattamento tributario solo in relazione alla diversa organizzazione dell'attività degli stessi (52).

(50) Cfr. la relazione ministeriale allo schema di decreto legislativo divenuto poi il d.p.r. n. 601, in *Boll. trib.*, 1974, 93.

(51) Cfr. per tutti Moschetti, *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, 4^a ed., disc. priv., sez. comm., I, Torino, 1987, 84 ss., ove ulteriori riferimenti.

(52) Senza poter qui sviluppare il complesso problema, basti dire, con specifico

c) quella soggettivo-oggettiva, per cui l'agevolazione sarebbe spettata esclusivamente agli enti ecclesiastici riconosciuti (profili soggettivo), ma limitatamente alle loro attività aventi fine di religione o di culto (profilo oggettivo) (56);

d) quella della necessità di individuare, volta per volta, il carattere soggettivo o oggettivo (ma mai misto) dell'equiparazione in relazione alla singola norma di favore applicabile (57).

Nella sentenza annotata pare che la Suprema Corte accolga ed applichi i risultati della teoria oggettiva, e in particolare la tesi della funzionalità, che costituisce uno sviluppo della prima (58), secondo la quale sarebbe necessario valutare, caso per caso, l'attività svolta dall'ente ecclesiastico, per distinguere fra attività funzionale connesse al fine — beneficianti dell'agevolazione — e altre attività, per le quali l'applicazione della norma di favore dovrebbe essere negata (59). Ma a tale prospettazione possono opporsi le stesse obiezioni mosse contro la teoria soggettivo-oggettiva dell'esenzione dell'imposta sulle società di cui all'art. 151 t.u. del 1958.

Si deve invece ritenere, a nostro avviso, che nei confronti di un ente ecclesiastico l'equiparazione delle finalità di religione o culto con quelle di beneficenza e istruzione (criterio oggettivo) determini una equiparazione (soggettiva) degli enti del primo tipo a quelli del secondo (60). Posto che l'art. 6, lett. h), del d.p.r. n. 601 ha per destinatari gli enti a finalità equiparate (e cioè gli enti equiparati), l'agevolazione ha carattere esclusivamente soggettivo, non consentendo quindi — anche alla luce della personalità dell'irpeg (61) e della unitarietà della nozione di reddito complessivo — che possano distinguersi, in applicazione di teorie oggettivo-funzionali, fra attivi-

degli enti di culto, Milano, 1943, 105; Jemolo, *Corso di diritto ecclesiastico*, Roma, 1947, 316; De Bernardis, *Sul fine di culto o di religione nell'ambito tributario*, retro, 1968, II, 906; Id., *Sulla equiparazione, agli effetti tributari, tra fine di culto o religione e fini di beneficenza o istruzione*, retro, 1970, II, 284 ss.; Gismondi, *Rilevanza ai fini delle esenzioni tributarie delle diverse attività degli enti ecclesiastici*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, XVIII, 1945, 196; Filippi, *Fine di culto o di religione ed enti ecclesiastici: aspetti fiscali*, retro, 1972, I, 423 ss.; App. Milano, 10 gennaio 1935, in *Dir. eccl.*, 1935, 259; Comm. centr., sez. V, 25 marzo 1941, n. 39248, retro, 1943, II, 47; Comm. centr., sez. loc. 7 aprile 1949, n. 2366, in *Dir. eccl.*, 1951, 1176.

(56) Cfr. Catalano, *Sull'equiparazione, agli effetti tributari, del fine di culto o di religione con i fini di beneficenza e istruzione*, in *Dir. eccl.*, 1952, 268 ss.; Caron, *In tema di esenzione degli enti ecclesiastici dall'imposta sulle società*, in *Giur. it.*, 1978, I, 1, 1840 ss.; Adami, *Sulla tassabilità di redditi derivanti da attività commerciale svolta nella Santa Casa di Loreto*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, II, 24 ss.; App. Trieste, 27 aprile 1937, in *Dir. eccl.*, 1937, 383; Cass., sez. II, 18 marzo 1943, n. 645, *ivi*, 1943, 187; Comm. centr., sez. trib. loc., 20 maggio 1950, nn. 13582-13585, *ivi*, 1951, 1182.

(57) Cfr. La Rosa, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, 204 ss.

(58) Cfr. Filippi, *op. ult. cit.*, 427; Baccari, *Criteri giurisprudenziali nell'equiparazione del fine di culto o di religione ai fini di beneficenza e di istruzione per gli effetti tributari*, in *Arch. fin.*, 1953, 294.

(59) Cfr. App. Venezia, 15 giugno 1968, retro, 1970, II, 284.

(60) Cfr. la teoria esposta sopra sub d).

(61) Cfr. da ultimo Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 1991, 650.

tà e attività e fra reddito e reddito, competendo quindi l'agevolazione con riguardo all'intero reddito prodotto dall'ente beneficiario.

Attualmente l'art. 7, 3° comma, del nuovo Concordato del 18 febbraio 1984 prevede, confermando e chiarendo la disposizione del 1929, che agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fini di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza e di istruzione, accreditando così la teoria esposta sopra *sub d)* (62) (63).

Se dunque l'annotata sentenza rappresenta una pietra miliare nell'interpretazione della norma sulla commercialità degli enti non societari, lo stesso non può dirsi per la lettura data all'art. 6 del d.p.r. n. 601, posto che essa rischia di riaprire, nell'attuale sistema, l'annoso dibattito riguardante l'esenzione dall'imposta sulla società (64).

dott. STEFANO MARCHESE

(62) Cfr. Vegas, *I profili tributari del nuovo concordato*, in *Dir. eccl.*, 1984, I, 714; Batistoni Ferrara, *Enti ecclesiastici (diritto tributario)*, in *NN. Digesto it., App.*, III, Torino, 1982, 392.

(63) Per ulteriori riferimenti sul punto cfr., oltre alle opere sopra citate, Picozza, *Enti ecclesiastici nel diritto tributario*, in *Digesto*, quarta ed., disc. priv., sez. comm., V, Torino, 1990, 248 ss.; Pettinato, *Enti ecclesiastici ed istituti di culti acatolici*, in *Guida fiscale italiana*, a cura di Fantozzi, Imp. dir., A-F, Torino, 1980, 402 ss.; Bonazza, *Appunti sul trattamento fiscale dell'ente Chiesa nell'imposizione diretta e indiretta*, in *Boll. trib.*, 1976, 268 ss.; Russo C. e M., *Il regime fiscale degli enti ecclesiastici*, in *Tributi*, 1990, 10, 27; Gianfelici, *Dopo il concordato del 1985, Il nuovo regime giuridico e fiscale degli «enti ecclesiastici»*, in *Impresa*, 1986, 43; Amorosino, *Il nuovo concordato «vaticano» ed i suoi riflessi in campo tributario*, in *Tributi*, 1986, 11, 27.

(64) Anche perché, allo stato attuale, l'interpretazione ministeriale e la giurisprudenza *post-riforma* sul punto non contengono le limitazioni di cui all'annotata sentenza. Cfr. ad es. ris. min., 21 novembre 1986, n. 11/710, in *Rass. trib.*, 1987, III, 285; ris. min., 21 maggio 1986, n. 1/091, *retro*, 1986, I, 1769; circ. min., 21 dicembre 1988, n. 32, in *Rass. trib.*, 1989, III, 121; Comm. centr., sez. XII, 15 maggio 1989, n. 3374, *ivi*, 1989, II, 1282; nota min., 13 febbraio 1984, n. 11/117, *retro*, 1984, I, 569; vedi però nota min., 13 marzo 1985, n. 11/170, *retro*, 1985, I, 746, che ha negato la riduzione dell'irpeg *ex art. 6, lett. h)*, ad un ente religioso perché qualificato commerciale.