

Chi costruisce fabbricati per rivenderli è (quasi) sempre imprenditore

L'attività di costruzione è spesso ricondotta dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate e dalla giurisprudenza tra quelle produttive di reddito d'impresa

/ Lelio CACCIAPAGLIA e Patrizia MARRA

L'Amministrazione finanziaria e la Corte di Cassazione sono sostanzialmente allineate circa l'esclusione dalla categoria dei redditi diversi della costruzione da parte di privati di complessi immobiliari destinati alla successiva locazione o cessione.

La lett. i) dell'art. 67 del TUIR dispone che costituiscono **redditi diversi** quelli derivanti dall'esercizio di **attività commerciali non esercitate abitualmente**. Questa tipologia di reddito **non sempre** è pacificamente **distinguibile rispetto al reddito d'impresa** individuato nell'articolo 55 del TUIR, il quale stabilisce che sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, intendendo per tale lo svolgimento di una delle attività di cui all'art. 2195 del codice civile per professione abituale, anche se non esclusiva e anche se non organizzata sotto forma di impresa.

Non esistono parametri normativi quali-quantitativi per distinguere l'attività professionale (reddito d'impresa) dall'attività non abituale (reddito diverso), talché sino ad oggi il discrimine, nei fatti, è passato attraverso l'**analisi di casi specifici**, sottoposti all'Amministrazione finanziaria dai contribuenti **mediante interpello o decisi dalla giurisprudenza**. Va comunque dato atto che, con riferimento all'attività di carattere commerciale derivante dalla costruzione di immobili destinati alla successiva rivendita o alla locazione, l'Amministrazione finanziaria ha sempre tenuto una **posizione alquanto rigida**, della quale si è fatta precursore la circolare n. 45 del 2 agosto 1973, laddove ha chiarito che deve considerarsi impresa costruttrice quella che "svolge, anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia da essa, in tutto o in parte, affidata ad altre imprese".

L'Agenzia delle Entrate, nelle pronunce di seguito sintetizzate, ha respinto l'interpretazione proposta dall'istante, classificando l'attività nell'ambito del reddito d'impresa, con tutte le conseguenze a livello di IVA e tenuta delle scritture contabili, oltre che a determinazione di tassazione del relativo reddito.

La risoluzione n. 273 del 7 agosto 2002 ha ad oggetto un contribuente persona fisica che, su un terreno di proprietà, intendeva costruire alcuni box auto destinati alla vendita. L'Agenzia ha sottolineato che è del tutto **irrilevante** che l'esercizio dell'impresa si esaurisca in un **singolo affare**, poiché questo può costituire impresa se implica l'esecuzione

di una **serie coordinata di atti economici**. Il requisito fondamentale che attrae un'attività commerciale nell'alveo dei redditi di impresa non è tanto l'organizzazione (la quale potrebbe anche non sussistere) quanto la **professionalità abituale**. **Solo se** questa è **assente**, si ricade nell'**occasionalità** che riconduce l'attività svolta tra i redditi diversi.

La risoluzione n. 286 dell'11 ottobre 2007 ha, invece, analizzato il caso sottoposto da un istituto religioso il quale intendeva costruire su un terreno di proprietà e mediante appositi contratti di appalto 115 posti auto da locare a terzi. Nel caso di specie le risorse finanziarie erano reperite mediante un mutuo ipotecario. L'Agenzia ha ritenuto che "l'attività è esercitata con **organizzazione in forma di impresa** quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta un'**organizzazione di mezzi e risorse** funzionali all'ottenimento di un **risultato economico**. La commercialità dell'attività svolta sussiste, quindi, qualora detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitudine, ancorché non esclusiva". Conclude l'Agenzia precisando che "la qualifica di imprenditore può determinarsi anche in conseguenza del compimento di un unico affare, in considerazione della sua **rilevanza economica** e della **complessità delle operazioni** in cui si articola, implicanti la necessità del compimento di una serie coordinata di atti economici".

La risoluzione n. 204/E/02 ha valutato il caso di una coppia di coniugi che, 26 anni prima, avevano acquistato un locale in comproprietà e che intendevano effettuare sul medesimo opere di risanamento conservativo ricavandone 49 box. L'Agenzia ha sottolineato il **chiaro intento lucrativo**, affermando che i contribuenti hanno posto in atto "un comportamento logicamente e cronologicamente precedente l'atto di cessione, e strumentale rispetto all'incremento di valore, che evidenzia l'intento di realizzare arricchimento". Con la risoluzione n. 273/E/02 l'Agenzia ha, infine, chiarito che l'**attività di costruzione**, da parte di due coniugi, di 31 box auto, 28 dei quali destinati alla successiva rivendita, è **qualificabile come attività di impresa**.

Attività d'impresa se sussiste organizzazione di mezzi

Nello stesso senso si esprime la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione.

La sentenza n. 3690/86 ha ritenuto classificabile come reddito d'impresa un'attività volta alla **demolizione di un fabbricato, successiva costruzione e rivendita di numerose uni-**

tà immobiliari da parte di privati, poiché nel caso di specie è risultata presente la professionalità posto che sono coesistenti abitudine, stabilità, sistematicità nello svolgimento dell'attività. La coesistenza di tali elementi **non** deve **necessariamente** sussistere **stabilmente nel tempo**, essendo presente anche nell'ambito di un'attività stagionale ovvero nell'ambito di un singolo affare. In quest'ultimo caso è però necessario che l'unico affare intrapreso presenti **notevole rilevanza economica** e comporti una molteplicità di operazioni per la sua realizzazione.

La sentenza n. 4407/95 ha, invece, ritenuto riconducibile all'attività d'impresa la costruzione di un complesso immobiliare composto da 20 appartamenti e dai relativi box. I **requisiti** di abitudine, sistematicità e continuità dell'attività, che caratterizzano la professionalità, **non** vanno intesi **in senso assoluto bensì relativo**, talché si è in presenza di "imprenditore nel caso il soggetto ... svolga un'attività che si protragga nel tempo per una **durata apprezzabile**, ancorché

finalizzata al compimento di un'unica operazione speculativa". Il parametro temporale non può essere misurato secondo parametri temporali prestabiliti, talché una persona che, in un determinato lasso di tempo, compie atti di commercio isolati ed occasionali, non è definibile imprenditore, mentre, viceversa è **attività d'impresa** quella che, anche riferita ad una singola attività, comporta un'apprezzabile organizzazione dei fattori della produzione, un rilevante impiego di mezzi economici, il protrarsi nel tempo.

La sentenza n. 8193/97, da ultimo, ha analizzato il caso di due coniugi che avevano fatto costruire, mediante contratto d'appalto, alcune abitazioni destinate alla rivendita: nonostante i due interessati non abbiano in nulla partecipato alla costruzione dei fabbricati, essendosi **affidati a terzi**, l'attività è comunque d'impresa poiché **con le proprie disponibilità finanziarie** hanno svolto un'attività produttiva: "la qualifica di imprenditore va attribuita anche a chi **utilizzi e coordini un proprio capitale** per fini produttivi".