

# Attività imprenditoriale e IVA territoriale

## Disamina della normativa e della giurisprudenza



**Stefano Scheller**  
Dottore in economia e legislazione,  
Dottore in giurisprudenza,  
Esperto fiscale dipl. fed.,  
Studio Legale Tributario Jäggi & Scheller SA, Lugano



**Luca Aspesi**  
Avvocato, Master of Law,  
Studio Legale Tributario Jäggi & Scheller SA, Lugano

*Pietra angolare dell'IVA è la nozione di attività d'impresa. È, infatti, soggetto passivo d'imposta, a titolo obbligatorio o volontario, unicamente chi esercita un'attività d'impresa, con la principale conseguenza, date determinate condizioni, di dover gravare i propri ricavi con l'imposta e di potere dedurre l'imposta precedente corrisposta sui costi sostenuti. Se nella maggior parte dei casi risulta pacifico ed evidente se è esercitata un'attività d'impresa ai fini IVA, in talune fattispecie la questione è più complessa; si pensi, in proposito, a soggetti che pongono in essere un'unica operazione, unicamente operazioni saltuarie o, ancora, attività principalmente finanziate mediante donazioni, qual è il caso delle organizzazioni di beneficenza. In particolare dev'essere poi considerato che, accanto ad un'attività imprenditoriale, uno stesso soggetto può porre in essere altresì un'attività non imprenditoriale, con le ripercussioni del caso dal profilo della deduzione dell'imposta precedente. In considerazione della rilevanza della qualificazione d'impresa ai fini dell'imposta e dell'evoluzione che ha avuto la base legale negli ultimi anni, principalmente al fine di meglio rispecchiare la giurisprudenza sviluppata in merito, il presente contributo si propone di dettagliare l'attività d'impresa ai fini dell'IVA in modo da fornire tutti gli strumenti necessari per distinguere un'attività imprenditoriale da un'attività non imprenditoriale ai fini IVA nei casi più complessi.*

### I. La nozione di attività imprenditoriale

#### A. L'evoluzione della base legale

La Legge federale del 2 settembre 1999 concernente l'imposta sul valore aggiunto (IVA), in vigore fino al 31 dicembre 2009 (vLIVA, ora abrogata), non prevedeva la nozione di attività imprenditoriale.

Più in particolare, ai fini dell'assoggettamento ad imposta essa si limitava a definire come contribuente "chiunque svolge un'attività indipendente, commerciale o professionale, diretta al conseguimento di entrate, anche senza fine di lucro, purché le sue forniture, le sue prestazioni di servizi e il suo consumo proprio sul territorio svizzero superino complessivamente 75'000 franchi annui" (art. 21 cpv. 1 vLIVA).

Con l'entrata in vigore, dal 1° gennaio 2010, della Legge federale del 12 giugno 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (LIVA; RS 641.20) è stato introdotto il concetto di esercizio d'impresa, la cui definizione legale riprende i concetti, già previsti dal precedente disposto, di attività indipendente, professionale o commerciale, diretta al conseguimento di entrate (art. 10 cpv. 1 LIVA). In aggiunta è stato, tuttavia, specificato che le entrate devono essere conseguite mediante prestazioni aventi carattere di stabilità e che il soggetto esercente impresa deve agire in nome proprio nei confronti dei terzi, concretizzando la giurisprudenza che si è sviluppata sotto l'egida della precedente normativa.

La revisione parziale della LIVA, e del relativo art. 10, in vigore dal 1° gennaio 2018, ha ulteriormente specificato la nozione d'impresa.

<b>I. La nozione di attività imprenditoriale</b> .....	<b>246</b>
A. L'evoluzione della base legale.....	246
B. L'attività indipendente.....	247
C. L'attività professionale o commerciale.....	248
D. L'attività diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità.....	248
E. L'agire in nome proprio nei confronti di terzi.....	250
<b>II. La rilevanza della nozione</b> .....	<b>251</b>
A. L'assoggettamento ad imposta.....	251
B. L'imponibilità dei ricavi.....	251
C. La deduzione dell'imposta precedente.....	251
D. Gli obblighi del contribuente.....	252
<b>III. Conclusioni</b> .....	<b>252</b>

**Figura 1:** Versione 2010 e 2018 Art. 10 LIVA: in grassetto le novità legislative

Art. 10 Principio Versione in vigore dal 2010	Art. 10 Principio Versione in vigore dal 2018
<sup>1</sup> È assoggettato all'imposta chiunque, a prescindere da forma giuridica, scopo e fine di lucro, esercita un'impresa e non è esentato dall'assoggettamento in virtù del capoverso 2.	<sup>1</sup> È assoggettato all'imposta chiunque, a prescindere da forma giuridica, scopo e fine di lucro, esercita un'impresa e:
Esercita un'impresa chiunque:	<b>a. con questa impresa esegue prestazioni sul territorio svizzero; o</b>
	<b>b. ha sede, domicilio o stabilimento d'impresa sul territorio svizzero.</b>
<sup>1bis</sup> Esercita un'impresa chiunque:	<sup>1bis</sup> Esercita un'impresa chiunque:
a. svolge un'attività indipendente, professionale o commerciale, diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità; e	a. svolge un'attività indipendente, professionale o commerciale, diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità, <b>indipendentemente dall'importo dell'afflusso di mezzi che non sono considerati controprestazione secondo l'articolo 18 capoverso 2; e</b>
b. agisce in nome proprio nei confronti dei terzi.	b. agisce in nome proprio nei confronti dei terzi.
	<sup>1ter</sup> <b>L'acquisto, la detenzione e l'alienazione di partecipazioni secondo l'articolo 29 capoversi 2 e 3 costituiscono un'attività imprenditoriale.</b>

Esercita di conseguenza un'impresa chiunque:

- (i) svolge un'attività
  - indipendente,
  - professionale o commerciale,
  - diretta al conseguimento di entrate aventi carattere di stabilità mediante prestazioni, indipendentemente dall'importo dell'afflusso di mezzi che non sono considerati controprestazione,
- (ii) ed agisce in nome proprio nei confronti di terzi.

## B. L'attività indipendente

L'attività dev'essere esercitata a titolo indipendente: dal momento che le persone giuridiche sono sempre considerate come indipendenti, tale specificazione è funzionale unicamente all'attività delle persone fisiche[1].

Al fine di caratterizzare l'attività indipendente ai sensi dell'IVA è possibile fare riferimento ai criteri applicabili in materia di imposte dirette, nel cui ambito sono principalmente funzionali a distinguere l'attività indipendente dalla gestione privata del proprio patrimonio, dall'*hobby*

e dall'attività lucrativa dipendente[2], e ciò nonostante la finalità differente delle due imposte limiti l'armonizzazione della nozione[3].

In questo senso, la qualificazione dal profilo delle imposte dirette, così come ai fini delle assicurazioni sociali e dal profilo civilistico, costituisce un indizio, ma non è di per sé determinante[4]. Se, da un lato, sarebbe auspicabile un'armonizzazione del concetto, dall'altro non si può ignorare che tali imposte sono concettualmente differenti; mentre oggetto dell'imposta sul reddito è il reddito del prestatore, l'IVA colpisce il consumo finale del destinatario della prestazione sul territorio svizzero. In questo senso, l'armonizzazione del concetto ai fini delle due imposte trova i propri limiti nel differente scopo perseguito[5].

Sono sintomatici di un'attività indipendente, in particolare[6], l'assunzione di un rischio economico, l'apparire ed agire in proprio nome nei confronti di terzi, la libertà di scegliere se accettare o no un compito e di organizzarlo in modo indipendente, l'impiego di personale, gli investimenti nell'attività, la possibilità di disporre di propri locali ed avere differenti committenti ed un avvicendamento degli stessi.

La qualificazione dell'attività deve, ad ogni modo, avvenire valutando tutti gli elementi nel loro insieme[7].

Data la qualificazione dell'attività svolta da una persona fisica quale indipendente, occorre inoltre distinguere se le operazioni poste in essere da detta persona rientrano nell'attività d'impresa o meno.

Come specificato, con la modifica legislativa in vigore dal 1° gennaio 2018 è, infatti, assoggettato all'imposta chi esegue le prestazioni con la propria impresa. Anche le persone fisiche che sono assoggettate all'imposta quali imprese individuali possono continuare a eseguire prestazioni al di fuori della loro attività imprenditoriale, come ogni altro privato[8]. Secondo la prassi pluriennale dell'AFC, ad es., a determinate condizioni la locazione di un appartamento di vacanze non è parte dell'attività imprenditoriale[9].

[1] Info IVA dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) n. 02, par. 1.1.  
 [2] Sentenza TF n. 2C\_262/2012 del 23 luglio 2012, consid. 3.  
 [3] DTF 138 II 251 consid. 2.4.2.  
 [4] Sentenza TF n. 2A.47/2006 del 6 luglio 2006, consid. 3.2; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, Basilea 2009, N 38 ss., p. 428.  
 [5] DTF 138 II 251 consid. 2.4.2.  
 [6] Sentenze TF n. 2C\_262/2012 del 23 luglio 2012, consid. 3; n. 2C\_1001/2015 del 5 luglio 2016, consid. 3.4; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz*, III<sup>a</sup> ed., Berna 2012, N 447, p. 202.  
 [7] DTF 138 II 251 consid. 2.4.2; Sentenze TF n. 2C\_518/2007 e n. 2C\_519/2007 dell'11 marzo 2008, consid. 2.2; n. 2C\_262/2012 del 23 luglio 2012, consid. 3; n. 2A.47/2006 del 6 luglio 2006, consid. 3.2.  
 [8] Messaggio del 25 febbraio 2015 concernente la revisione parziale della legge sull'IVA, n. 15.025, in: FF 2015 2161, p. 2177 (cit.: Messaggio revisione IVA).  
 [9] Info IVA dell'AFC n. 17, par. 7.1.

### C. L'attività professionale o commerciale

Ai fini IVA, la qualità di soggetto passivo d'imposta non dipende dalla forma giuridica dell'impresa, potendo qualificare come contribuente ogni persona fisica o giuridica nelle diverse forme previste dalla legge, ovvero l'impresa individuale, le società di persone<sup>[10]</sup>, le persone giuridiche di diritto pubblico o privato, le comunità di persone senza capacità giuridica propria<sup>[11]</sup> e i servizi autonomi di una collettività pubblica<sup>[12]</sup>. Decisivo è piuttosto il genere di attività svolta e la capacità di compiere in maniera indipendente un'attività commerciale o professionale<sup>[13]</sup>.

L'obbligo fiscale non è riferito all'impresa bensì al soggetto esercente l'impresa<sup>[14]</sup>. Di conseguenza, le persone che gestiscono più imprese possono essere trattate come un unico soggetto fiscale e, dall'altro canto, le comunità di persone possono pure essere considerate come un soggetto fiscale<sup>[15]</sup>.

Ai fini del concetto di attività imprenditoriale è, inoltre, ininfluenza se il beneficiario delle prestazioni sia residente in Svizzera o all'estero<sup>[16]</sup>.

Un'attività professionale o commerciale ai fini IVA sussiste qualora si producano o commercino beni oppure si eseguano prestazioni di servizi regolarmente e tali beni o prestazioni di servizi siano destinati allo scambio sul mercato o al consumo privato di terzi<sup>[17]</sup>; gli *hobbies* o i passatempi non sono invece considerati attività professionali o commerciali<sup>[18]</sup>.

Tale nozione dev'essere interpretata in maniera ampia, così da includere tutte le attività funzionali a fornire prestazioni idonee al consumo finale<sup>[19]</sup>; una distinzione tra le nozioni di "professionale" e "commerciale", non è data, ragione per la quale queste possono essere considerate quali sinonimi<sup>[20]</sup>.

---

[10] Società in nome collettivo, società in accomandita.

[11] Società semplice, consorzio, comunione ereditaria, comunione dei comproprietari.

[12] FELIX GEIGER/REGINE SCHLUCKEBIER, *Kommentar MWSTG*, Zurigo 2012, N 7 *ad art.* 10.

[13] PETER A. JÄGGI/MARCO MOLINO, *L'imposta sul valore aggiunto nelle prestazioni di servizi transfrontaliere tra la casa madre e succursale*, in: *RDAT II-2005*, p. 655 *ss.*; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Friburgo 2000, p. 103.

[14] Sentenza TF n. 2C\_321/2015 del 22 dicembre 2015, *consid.* 4.2; CLAUDIO FISCHER, in: *Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kommentar*, in: *Martin Zweifel/Michael Beusch/Pierre-Marie Glauser/Philip Robinson* (a cura di), *Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWStG)*, Basilea 2015, N 3 e 66 *ad art.* 10; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST (nota 6), N 420 e 422, p. 195; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, *Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz*, Langenthal 2010, N 7 *ss.*, p. 68.

[15] Messaggio del 25 giugno 2008 concernente la semplificazione dell'imposta sul valore aggiunto, n. 08.053, in: *FF 2008 6033*, p. 6094 (cit.: Messaggio semplificazione IVA).

[16] FISCHER (nota 14), N 14 *ad art.* 10.

[17] Ad esempio attività commerciali, industriali o artigianali.

[18] Info IVA dell'AFC n. 2, par. 1.1.

[19] Sentenza TAF n. A-5017/2013 del 15 luglio 2014, *consid.* 2.6.1.

[20] Sentenza TAF n. A-3149/2012 del 4 gennaio 2013, *consid.* 2.4.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST (nota 6), N 434, p. 198; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO (nota 4), N 12 *ss.*, p. 419.

### D. L'attività diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità

Un'attività indipendente, professionale o commerciale, non è sufficiente a configurare attività d'impresa ai fini IVA. È, infatti, altresì necessario che tale attività sia, da un lato, diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate, e dall'altro che tali entrate abbiano carattere di stabilità.

Un'attività è diretta al conseguimento di entrate se l'incasso delle controprestazioni mediante prestazioni rappresenta un obiettivo primario dell'attività; poco importa, per contro, che siano poi anche effettivamente conseguite delle entrate. Già il solo intento di eseguire prestazioni a titolo oneroso è già sufficiente<sup>[21]</sup>; questo vale anche, ad es., per le imprese che al momento dell'assoggettamento all'imposta non hanno ancora conseguito cifre d'affari, ossia le cd. imprese *start-up*<sup>[22]</sup>, in quanto anche la preparazione o la conclusione dell'attività economica rientrano nel ciclo di vita di un'impresa<sup>[23]</sup>.

Se, invece, per le prestazioni effettuate non viene incassata alcuna controprestazione, oppure se le eventuali controprestazioni hanno un carattere meramente simbolico o sono di entità irrisoria, l'orientamento indispensabile al conseguimento di entrate mediante prestazioni non è dato<sup>[24]</sup>. È tuttavia irrilevante la quota dei costi di un'impresa che può essere coperta dalle entrate in questione<sup>[25]</sup>; si rammenta, peraltro, che la rilevanza di un'attività ai fini IVA è data indipendentemente dal sussistere di uno scopo di lucro (art. 10 cpv. 1 LIVA).

Le entrate delle quali dev'essere perseguito il conseguimento devono avere la propria causa in una prestazione da parte dell'impresa; l'attività deve, infatti, essere diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate (art. 10 cpv. 1<sup>bis</sup> lett. a LIVA). Ciò comporta l'esigenza di uno scambio di prestazioni, ovvero che la prestazione sia fornita in cambio di una controprestazione<sup>[26]</sup>, e che esista un legame economico, e non necessariamente giuridico<sup>[27]</sup>, diretto tra prestazione e controprestazione<sup>[28]</sup>. Quest'ultime devono essere, dunque, direttamente legate dallo scopo stesso dell'operazione realizzata; tale è il caso quando vi è un rapporto di causalità tra la prestazione e la controprestazione, ovvero quando l'una non esisterebbe senza l'altra<sup>[29]</sup>. Il conseguimento di entrate, rispettivamente un nesso causale diretto tra prestazione e controprestazione, è immanente alla nozione di attività

---

[21] Info IVA dell'AFC n. 9, par. 1.4.

[22] Info IVA dell'AFC n. 9, par. 1.4.1.

[23] Messaggio semplificazione IVA (nota 15), p. 6095.

[24] Info IVA dell'AFC n. 2, par. 1.1.

[25] Messaggio revisione IVA (nota 8), p. 2177.

[26] DTF 132 II 353 *consid.* 4.1; Sentenze TF n. 2C\_933/2012 dell'11 aprile 2013, *consid.* 5.1; n. 2C\_506/2007 del 13 febbraio 2008, *consid.* 3.2.

[27] Sentenza TAF n. A-201/2012 del 20 febbraio 2013, *consid.* 3.3.3.

[28] DTF 126 II 443 *consid.* 6a; 140 I 153 *consid.* 2.5.1; 140 II 80 *consid.* 2.1; 138 II 239 *consid.* 3.2; Sentenza TF n. 2C\_196/2012 del 10 dicembre 2012, *consid.* 2.3.

[29] DTF 132 II 353 *consid.* 4.1; 126 II 443 *consid.* 6a; Sentenza TF n. 2C\_506/2007 del 13 febbraio 2008, *consid.* 3.2; Sentenza TAF n. A-201/2012 del 20 febbraio 2013, *consid.* 3.3.3; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO (nota 4), N 20, p. 173 e N 171 *ss.*, p. 215.

professionale o commerciale ed è correttamente presupposto per un'attività d'impresa[30].

Anche ai fini dell'attività d'impresa, il concetto di prestazione dev'essere inteso ai sensi della normativa concernente l'IVA. Secondo la definizione legale, per "prestazione" si intende la concessione a terzi di un valore economico destinato al consumo nell'aspettativa di una controprestazione (art. 3 lett. c LIVA).

Uno scambio di prestazioni ai fini IVA è dato anche per quelle operazioni che la legge sancisce essere escluse dall'imposta (art. 21 LIVA); ne deriva che anche un'attività che consegue unicamente entrate escluse dall'imposta può configurare impresa ai fini IVA[31]. Secondo giurisprudenza, tuttavia, un'attività che pone in essere unicamente operazioni escluse dall'imposta, e per le quali non è possibile optare (art. 22 LIVA), non può configurare attività d'impresa ai fini dell'IVA[32].

Una tale posizione, tuttavia, pare invero criticabile; un'attività nel campo assicurativo o in ambito di locazione di immobili a scopo abitativo può ben configurare un'attività professionale diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità e svolta agendo in proprio nome nei confronti di terzi. Non si vede motivo per il quale una tale attività non dovrebbe, pertanto, configurare impresa.

Tale questione, ad ogni modo, rileva principalmente dal profilo ideologico, in quanto ponendo in essere esclusivamente cifre d'affari escluse dall'imposta e per le quali non è possibile optare, quand'anche fosse riconosciuta la qualità d'impresa ai fini IVA e vi fosse rinuncia all'esenzione dall'assoggettamento (art. 11 LIVA), non sarebbe data possibilità di deduzione dell'imposta precedente.

Per contro, le attività che sono volte unicamente al conseguimento di non controprestazioni o che sono finanziate esclusivamente da non controprestazioni, mancando di prestazione, non configurano attività d'impresa[33].

L'integrazione alla norma di legge (art. 10 cpv. 1<sup>bis</sup> lett. a, in fine LIVA), in vigore dal 1° gennaio 2018, che specifica come l'attività d'impresa è svolta, date le altre condizioni, indipendentemente dall'importo dell'afflusso di mezzi che non sono considerati controprestazione, non deve stupire o sembrare in contraddizioni con quanto precede. Occorre, infatti, considerare che, nel mese di novembre 2012, l'AFC aveva pubblicato

la propria prassi[34], applicabile dal 1° gennaio 2010, con la quale negava l'orientamento al conseguimento di entrate aventi carattere di stabilità se si prevedeva che i costi per lo svolgimento di un'attività non erano coperti stabilmente per almeno il 25% da entrate da prestazioni[35], ma per oltre il 75% da non controprestazioni[36] senza che fosse dato un concreto motivo imprenditoriale. In questo senso, un motivo imprenditoriale era considerato sussistere se un'attività diretta al conseguimento di entrate mediante prestazioni doveva essere finanziata tramite un'attività non orientata al conseguimento di entrate mediante prestazioni. Principale conseguenza di tale prassi fu che molte organizzazioni senza scopo di lucro dovettero essere radiate dal registro dei contribuenti retroattivamente dal 1° gennaio 2010.

Tale prassi, già contestata in dottrina[37], è stata giudicata non conforme alla lettera di legge, in quanto anche un'attività d'impresa può essere finanziata mediante non controprestazioni[38], e l'AFC ha dovuto di conseguenza procedere ad abbandono della stessa.

L'integrazione in questione della norma, pertanto, semplicemente esplicita quanto già sancito in precedenza dal Tribunale federale; da evidenziare, in questo senso, che il messaggio concernente la revisione parziale della legge sull'IVA, del 25 febbraio 2015, è antecedente alla sentenza dell'Alta corte del 19 aprile 2015, tant'è che quest'ultima nel proprio giudizio anche vi si riferisce[39].

Contenuta nel messaggio[40], l'integrazione è stata poi recepita nella legge quale esplicitazione di quanto già deciso dal Tribunale federale. Alla luce della sua genesi e della citata giurisprudenza risulta pertanto chiara la sua portata, ovvero che non vi sono limiti quantitativi alle non controprestazioni che un soggetto può percepire e ciò nonostante porre in essere attività d'impresa ai fini IVA; non rileva neppure in che misura i costi dell'attività siano coperti da non controprestazioni[41].

Un'attività d'impresa non può, infatti, essere negata solo perché il relativo finanziamento avviene tramite mezzi differenti da controprestazioni[42]; devono, tuttavia, essere altresì dati gli ulteriori criteri previsti dalla legge, *in primis* che l'attività sia diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate con carattere di stabilità, fermo restando che se, come innanzi esposto, le controprestazioni hanno un carattere meramente

[34] AFC, Info IVA concernente la prassi 04, par. 7.2.

[35] Esclusi i redditi da capitale ed a titolo di interessi.

[36] Come doni, sussidi, finanziamenti trasversali, investimenti di capitale ed analoghi.

[37] PIETROPAOLO/GIESBRECHT (nota 33), p. 237 ss.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST (nota 6), N 1671, p. 616; IMSTEPF (nota 30), n. 24.

[38] Sentenza TF n. 2C\_781/2014 del 19 aprile 2015, consid. 5.7.

[39] Sentenza TF n. 2C\_781/2014 del 19 aprile 2015, consid. 5.10.

[40] Messaggio revisione IVA (nota 8), p. 2177.

[41] DTF 141 II 199 consid. 5.3; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST (nota 6), p. 207; IMSTEPF (nota 30), n. 21; SCHAFFROTH/ROMANG (nota 30), N 45 ad art. 10.

[42] BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER (nota 14), N 23, p. 75, N 51, p. 85, N 49, p. 212.

[30] RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerrechtliche Unternehmensbegriff im EU-Recht, in: Jusletter del 30 aprile 2012, n. 20; GERHARD SCHAFFROTH/DOMINIK ROMANG, in: Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth (a cura di), mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basilea 2000, N 26 ad art. 21.

[31] Sentenza TAF n. A-5017/2013 del 15 luglio 2014, consid. 2.6.2.1; GEIGER/SCHLUCKEBIER (nota 12), N 44 ad art. 10.

[32] Sentenza TF n. 2C\_1002/2014 del 28 maggio 2015, consid. 3.4.

[33] DTF 141 II 199 consid. 5.2; NIKLAUS HONAUER, Die subjektive Steuerpflicht, in: ST 5/2010, p. 253 ss.; RAFFAELLO PIETROPAOLO/NICOLE GIESBRECHT, Sind Non-Profit-Organisationen unternehmerisch tätig?, in: ST 4/2013, p. 236; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST (nota 6), N 468, p. 208; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER (nota 14), N 23, p. 75.

simbolico o sono di entità irrisoria, l'orientamento indispensabile al conseguimento di entrate mediante prestazioni non è dato[43], e ciò in particolare in presenza di una fattispecie di elusione d'imposta, per la quale unicamente ai fini del recupero dell'imposta precedente l'attività altrimenti non imprenditoriale è resa a fronte di corrispettivi meramente simbolici[44]. Un soggetto le cui entrate consistono esclusivamente in non controprestazioni non pone in essere un'attività volta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate, ragione per cui la qualità d'impresa non può essere data.

Alla luce di quanto precede risulta peraltro evidente come la specificazione del legislatore (art. 10 cpv. 1<sup>ter</sup> LIVA)[45] in relazione all'acquisto, la detenzione e l'alienazione di partecipazioni, che costituiscono un'attività imprenditoriale, non abbia natura meramente declaratoria e si ripercuota in primo luogo sulla possibilità di beneficiare della deduzione dell'imposta precedente.

L'attività, tuttavia, non dev'essere semplicemente diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate, bensì di entrate che abbiano carattere di stabilità.

Le entrate hanno carattere di stabilità quando è data un'attività regolare e fondata su una certa durata, in funzione di una determinata pianificazione; sebbene sia sufficiente anche un'attività con una breve durata, la stessa dev'essere esercitata con una certa intensità[46]. Il concetto di stabilità comprende, infatti, sia un elemento temporale che un elemento qualitativo; se dal profilo temporale è, infatti, richiesta una determinata durata, dal profilo quantitativo l'attività deve raggiungere una determinata portata[47].

La LIVA così come in vigore dal 1° gennaio 2010, al contrario della vLIVA, prevede esplicitamente il criterio della stabilità. Tuttavia, anche nell'ambito dell'applicazione della vecchia normativa il concetto di stabilità era considerato essere insito[48] nella

nozione di attività commerciale o professionale[49]. La nozione di stabilità, di fatto, sostituisce in una certa misura il criterio dello scopo di lucro, irrilevante per un'imposta indiretta[50].

In questo senso, un'attività occasionale o unica, non può essere considerata avere carattere di stabilità e non può, di conseguenza, qualificare come professionale o commerciale[51]. Se l'attività abbia carattere di stabilità dev'essere valutato sulla base dell'insieme delle circostanze[52] sulla base di indizi quali impegno pluriennale, agire pianificato, attività impostata sulla ripetizione, pluralità di cifre d'affari, esecuzione di attività analoghe sfruttando una medesima occasione, intensità, partecipazione al mercato, mantenimento di un'infrastruttura commerciale, modo di apparire nei confronti delle autorità ed analoghi[53].

La semplice vendita di un'automobile da parte di una persona privata non costituisce pertanto un'attività imprenditoriale, in quanto si tratta di un'unica vendita e non di un'attività volta al conseguimento durevole di entrate; si è, per contro, in presenza di un'attività commerciale quando un'impresa estera, nell'ambito della propria attività complessiva, effettua una prestazione in Svizzera, anche se ciò avviene in un'unica occasione[54] oppure in caso di cessione, su più anni, di diverse opere d'arte facenti parte della collezione privata di un perito, il quale vendeva tali opere per il tramite di una casa di vendita all'asta nella quale possedeva delle partecipazioni[55].

### E. L'agire in nome proprio nei confronti di terzi

L'ultima condizione che dev'essere adempiuta riguarda il fatto di agire in proprio nome nei confronti di terzi.

Dai rapporti contrattuali dev'essere chiaro per il destinatario che il fornitore o prestatore di servizi agisce in modo indipendente e non in veste di rappresentante di terzi (art. 20 cpv. 2 LIVA); in questo contesto la qualifica secondo il diritto civile rappresenta un indizio importante[56].

In merito a tale condizione ai fini IVA viene ripresa la qualifica sancita dal diritto civile[57]; il contribuente deve, quindi, presentarsi nei confronti di terzi come l'esecutore della prestazione[58].

Tale criterio, peraltro, non è unicamente elemento necessario al fine di configurare attività d'impresa, ma è altresì funzionale

---

[43] Messaggio revisione IVA (nota 8), p. 2177 dove si esemplifica tale fattispecie: Un museo, ad es. finanziato in misura del tutto preponderante mediante doni e che solamente in minima parte consegue controprestazioni imponibili (ad es. ingressi imponibili volontariamente), secondo questa disposizione dovrebbe assoggettare all'imposta unicamente queste controprestazioni, potendo però d'altra parte far valere la deduzione dell'imposta precedente (ad es. per la costruzione di edifici), poiché nel complesso anche l'esercizio di un museo dev'essere considerato un'attività imprenditoriale che, in caso di imposizione volontaria degli ingressi, determina l'assoggettamento. Tuttavia, deve anche essere soddisfatto il criterio del conseguimento di entrate aventi carattere di stabilità mediante controprestazioni. Ciò si verifica quando il singolo prezzo d'ingresso è da considerarsi normale, e soprattutto quando non si tratta di cifre simboliche. Anche in questo caso, la quota dei costi di un'impresa che può essere coperta dalle entrate in questione è irrilevante.

[44] DTF 138 II 239 consid. 4.

[45] Prima dell'entrata in vigore della modifica della LIVA, tale specificazione era prevista dall'art. 9 dell'Ordinanza del 27 novembre 2009 concernente l'imposta sul valore aggiunto (vOIVA; RS 641.201).

[46] Messaggio semplificazione IVA (nota 15), p. 6095.

[47] BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER (nota 14), N 26, p. 77.

[48] DTF 141 II 199 consid. 4.2; 138 II 251 consid. 2.4.3; Sentenza TF n. 2C\_814/2013 del 3 marzo 2014, consid. 2.3.3; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berna 1999, p. 173; HEINZ KELLER,

---

Besondere mehrwertsteuerliche Probleme bei Selbständigerwerbenden, in: ASA 73, p. 433 ss., p. 444.

[49] Sentenza TAF n. A-5017/2013 del 15 luglio 2014, consid. 2.6.2.2.

[50] BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER (nota 14), N 26, p. 77.

[51] DTF 138 II 251 consid. 2.4.3.

[52] DTF 138 II 251 consid. 2.4.3.

[53] Sentenze TF n. 2C\_814/2013 del 3 marzo 2014, consid. 2.3.3; n. 2A.501/2001 del 27 maggio 2002, consid. 2.1; n. 2A.211/1999 del 3 novembre 2000, consid. 4b/bb; Sentenza TAF n. A-3149/2012 del 4 gennaio 2013, consid. 2.4.3; Geiger/Schluckebier (nota 12), N 31 ss. ad art. 10.

[54] Messaggio semplificazione IVA (nota 15), p. 6095.

[55] DTF 138 II 251 consid. 4.3.

[56] Info IVA dell'AFC n. 2, par. 1.1.

[57] Info IVA dell'AFC n. 2, par. 1.1.

[58] Info IVA dell'AFC n. 4, par. 5.1.

all'imputazione delle singole prestazioni[59]; agire in proprio nome è inoltre espressione dell'indipendenza del soggetto persona fisica[60] e serve per delimitare la mera società interna[61].

### II. La rilevanza della nozione

#### A. L'assoggettamento ad imposta

Ai sensi dell'art. 10 cpv. 1 LIVA è assoggettato all'imposta chiunque, a prescindere da forma giuridica, scopo e fine di lucro, esercita un'impresa e con questa impresa esegue prestazioni sul territorio svizzero o ha sede, domicilio o stabilimento d'impresa sul territorio svizzero.

In questo senso, è considerato esercitare un'impresa chiunque svolge un'attività indipendente, professionale o commerciale, diretta al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità, indipendentemente dall'importo dell'afflusso di mezzi che non sono considerati controprestazione, ed agisce in nome proprio nei confronti di terzi (art. 10 cpv. 1<sup>bis</sup> LIVA). Costituisce altresì attività imprenditoriale l'acquisto, la detenzione e l'alienazione di partecipazioni (art. 10 cpv. 1<sup>ter</sup> LIVA).

L'esercizio di un'impresa è pertanto una condizione essenziale al fine di rilevare quale contribuente ai fini IVA. Se, e solo se, è data una tale attività vi è l'obbligo, o in determinati casi la facoltà (art. 10 cpv. 2 LIVA), di iscriversi quale soggetto contribuente IVA.

La qualificazione di soggetto passivo ai fini IVA si ripercuote direttamente sull'imponibilità dei ricavi e sulla deducibilità dell'imposta precedente, così come comporta determinati obblighi in capo al soggetto passivo d'imposta.

#### B. L'imponibilità dei ricavi

Ai fini dell'effettiva applicazione dell'imposta territoriale rilevano unicamente le prestazioni che soddisfano, cumulativamente, tre condizioni (art. 18 cpv. 1 LIVA).

In primo luogo dev'essere soddisfatta la condizione territoriale; affinché una prestazione rientri nel campo di applicazione dell'imposta è, infatti, necessario che questa sia localizzata sul territorio svizzero (artt. 8 e 9 LIVA).

Deve, inoltre, essere soddisfatta la condizione oggettiva; la prestazione deve pertanto avvenire dietro controprestazione, vale a dire che deve avere luogo uno scambio di prestazioni, che devono essere causalmente legate tra di loro da un nesso economico diretto[62]. A titolo di eccezione, pur rientrando nel campo di applicazione dell'imposta non sono soggette alla

stessa le prestazioni escluse (art. 21 LIVA; è fatto salvo il diritto di opzione ai sensi dell'art. 22 LIVA) o esenti (art. 23 LIVA).

Infine, perché un'operazione rilevi ai fini dell'applicazione dell'imposta territoriale, dev'essere adempiuta la condizione soggettiva; la prestazione deve pertanto essere effettuata da un soggetto contribuente IVA.

Soddisfatte cumulativamente dette condizioni, la cifra d'affari dev'essere gravata da IVA. Risulta pertanto evidente che, ove il ricavo non fosse conseguito da un soggetto esercitante un'attività imprenditoriale, indipendentemente dal realizzarsi delle altre condizioni l'imposta non troverebbe, né potrebbe trovare, applicazione.

#### C. La deduzione dell'imposta precedente

Così come il contribuente è tenuto a gravare con imposta le proprie prestazioni nella misura in cui queste rientrano nel campo di applicazione dell'imposta e non ne siano espressamente escluse o esentate da norma di legge, questi ha il diritto alla deduzione dell'imposta precedente, ovvero al rimborso dell'IVA gravante i costi sostenuti nell'ambito della sua attività imprenditoriale (art. 28 LIVA).

In tale contesto la nozione di attività imprenditoriale ha pertanto duplice rilevanza, essendo presupposto e misura del diritto alla deduzione dell'imposta precedente.

In questo senso, è presupposto, in quanto il diritto alla deduzione dell'imposta precedente spetta unicamente al soggetto contribuente, il quale come esposto deve esercitare attività d'impresa per qualificare come tale, e misura poiché tutte le imposte precedenti addossate nel quadro dell'attività imprenditoriale, e solo in questa, possono in linea di massima[63] essere dedotte[64]. La nozione di attività imprenditoriale ha così acquistato, con l'attuale normativa, ancora maggiore valenza rispetto alla normativa in vigore fino al 2009, che faceva invece dipendere la deduzione dell'imposta precedente dalla realizzazione di cifre d'affari imponibili (art. 38 vLIVA).

La delimitazione tra ambito imprenditoriale e non imprenditoriale risulta pertanto fondamentale ai fini della deduzione dell'imposta precedente, ancor più se si considera che un contribuente può essere attivo in entrambi gli ambiti. In particolare nell'ambito non imprenditoriale, non legittimante alla deduzione dell'imposta precedente in quanto il contribuente in tale ambito è considerato consumatore finale, occorre procedere alle seguenti distinzioni[65]:

- ambito privato per le imprese individuali, nel quale rientrano tutti i costi non giustificati dall'uso commerciale[66];

[59] Sentenza TF n. 2C\_1001/2015 del 5 luglio 2016, consid. 3.2.

[60] Sentenza TAF n. A-5017/2013 del 15 luglio 2014, consid. 2.6.3.

[61] CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST (nota 6), N 464, p. 207; GEIGER/SCHLUCKEBIER (nota 12), N 17 ad art. 10; RALF IMSTEFF, Der Mehrwertsteuerliche "Aussenauftritt", in: ASA 82, p. 451 ss.

[62] DTF 138 II 239 consid. 3.2; 132 II 353 consid. 4.1; 126 II 443 consid. 6a; Sentenza TF n. 2C\_506/2007 del 13 febbraio 2008, consid. 3.2; Sentenze TAF n. A-1335/2014 del 14 dicembre 2014, consid. 5.3.2; n. A-6182/2012 del 27 agosto 2013, consid. 3.2.3.

[63] Rimane riservata la correzione dell'imposta precedente, ad es., in caso di operazioni escluse dall'imposta.

[64] Messaggio semplificazione IVA (nota 15), p. 6121.

[65] Si veda in merito anche l'Info IVA dell'AFC n. 9, par. 1.4.2.

[66] Per le altre forme di società, per contro, la legittimazione alla deduzione dell'imposta precedente è data, ma rappresentano altresì prestazioni, se

- ambito dipendente per le imprese individuali, in quanto l'ambito imprenditoriale si limita alle attività svolte a titolo indipendente<sup>[67]</sup>;
- ambito sovrano;
- ambito non orientato al conseguimento, mediante prestazioni, di entrate aventi carattere di stabilità.

Mentre in ambito imprenditoriale la deduzione dell'imposta precedente è di principio ammessa, in ambito non imprenditoriale non vi è alcun diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Se le spese non attribuibili direttamente sono utilizzate sia nell'ambito imprenditoriale che in quello non imprenditoriale, si è in presenza di una doppia utilizzazione e la deduzione dell'imposta precedente dev'essere corretta.

Premesso che un costo sia relativo all'ambito imprenditoriale e, di conseguenza, sia di principio ammessa la relativa deduzione dell'imposta precedente, occorre in un secondo momento determinare se tale diritto non debba essere oggetto di riduzione perché sono poste in essere cifre d'affari escluse o determinate non controprestazioni; tale riduzione del diritto alla deduzione dell'imposta precedente, tuttavia, non attiene alla qualità di attività imprenditoriale, bensì alla natura delle prestazioni effettuate.

La facoltà di dedurre l'imposta precedente per le prestazioni ricevute nell'ambito dell'attività imprenditoriale rappresenta il principale motivo per il quale chi è esentato dall'obbligo di assoggettamento decide di rinunciare (art. 11 cpv. 1 LIVA)<sup>[68]</sup>, in primo luogo chi esercita un'attività d'impresa in Svizzera, ma pone in essere unicamente prestazioni localizzate all'estero. In considerazione che l'esenzione dall'assoggettamento è un'eccezione al principio di assoggettamento di chi esercita attività d'impresa, anche la facoltà di rinunciare è riservata a chi svolge una tale attività.

### D. Gli obblighi del contribuente

Ove sia dato esercizio di attività d'impresa e non rilevi un'esenzione dall'obbligo di assoggettamento, tale attività comporta altresì, quale conseguenza della qualificazione di soggetto passivo d'imposta, determinati obblighi, segnatamente:

- obbligo di annunciarsi spontaneamente quale contribuente (art. 66 cpv. 1 LIVA);
- obbligo, su richiesta del destinatario della prestazione, di rilasciargli una fattura che soddisfi determinati requisiti (art. 26 LIVA);
- obbligo di indicare coscienziosamente all'AFC tutti i fatti che possono essere di qualche rilevanza per l'accertamento

---

del caso imponibili, a persone strettamente vincolate imponibili al valore che sarebbe convenuto tra terzi indipendenti.

<sup>[67]</sup> A titolo esemplificativo sono considerati in particolare attività dipendenti i mandati di consiglio di amministrazione; nel caso di specie il riferimento è alle imprese individuali, mentre se l'onorario per l'attività di consigliere d'amministrazione fosse corrisposto a società di persone o persone giuridiche questo verrebbe considerato controprestazione per una prestazione di servizi imponibile.

<sup>[68]</sup> Si tratta di chi esercita un'attività imprenditoriale, ma è esentato dall'assoggettamento in applicazione dell'art. 10 cpv. 2 LIVA, per esempio perché la cifra d'affari realizzata sul territorio svizzero e all'estero è inferiore a fr. 100'000 annui.

dell'assoggettamento o per il calcolo dell'imposta e di inoltrare i documenti necessari (art. 68 cpv. 1 LIVA);

- obbligo di presentazione dei rendiconti d'imposta (art. 71 cpv. 1 LIVA);
- obbligo di tenere i libri contabili e i pertinenti documenti secondo i principi del diritto commerciale<sup>[69]</sup>; l'AFC può eccezionalmente anche prescrivere obblighi più estesi di quelli previsti dal diritto commerciale se ciò è indispensabile alla corretta riscossione dell'IVA (art. 70 cpv. 1 LIVA);
- obbligo di conservare i documenti necessari per il calcolo dello sgravio fiscale successivo e del consumo proprio di beni immobili per 20 anni (art. 70 cpv. 3 LIVA), e pertanto per un periodo di tempo più lungo rispetto a quello previsto dal diritto commerciale (art. 958f del Codice delle obbligazioni [CO; RS 220]).

### III. Conclusioni

Quella che, a prima vista, può apparire come una vera e propria evoluzione della nozione di attività imprenditoriale in ambito IVA date le modifiche apportate alla norma di legge, come visto tale non è. Di fatto, il legislatore con le modifiche ed integrazioni apportate a tale nozione altro non fa che concretizzare, anche dal punto di vista legislativo, la giurisprudenza sviluppata in merito.

Gli elementi determinanti al fine di configurare un'attività d'impresa devono essere adempiuti in maniera cumulativa; nei casi dubbi pertanto si impone un'attenta analisi di ogni singolo elemento della specifica fattispecie. In questo senso, ad es., ove un soggetto ponga in essere una sola operazione isolata risulterà determinante stabilire in che misura sia dato il carattere di stabilità alla luce di tutti gli elementi, così come qualora i beni dell'impresa siano messi a disposizione principalmente, se non esclusivamente, degli azionisti, sarà necessario prestare maggiore attenzione al sussistere di un'attività professionale o commerciale.

La specificazione introdotta in relazione alle non controprestazioni appare opportuna alla luce della prassi che aveva adottato l'AFC e delle numerose critiche in dottrina. Invero, la giurisprudenza del Tribunale federale aveva già portato l'AFC ad abbandonare tale prassi, tuttavia il recepimento nella norma di legge chiarisce ulteriormente la questione.

Lascia tuttavia perplessi come la giurisprudenza abbia sancito che un'attività che pone in essere unicamente operazioni escluse dall'imposta, e per le quali non è possibile optare, non possa configurare attività d'impresa ai fini dell'IVA. Tale posizione appare criticabile, e non se ne vede giustificazione; anche se è vero che un soggetto in tale condizione non avrebbe comunque diritto alla deduzione dell'imposta precedente, non vi è motivo per precludergli la possibilità di assoggettamento mediante rinuncia all'esenzione.

---

<sup>[69]</sup> Sentenze TF n. 2A.552/2006 del 1° febbraio 2007, consid. 3.1; n. 2A.109/2005 del 10 marzo 2006, consid. 2.1.