

# STUDIO UCKMAR

ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE  
ANTONIO UCKMAR 1895 - 1959

AVV. PROF. VICTOR UCKMAR  
AVV. ANTONIO UCKMAR  
AVV. GIUSEPPE CORASANITI\*  
AVV. CATERINA CORRADO OLIVA  
AVV. PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE\*\*

Genova, 29 aprile 2015

ABOG. CRISTIÁN J. BILLARDI  
AVV. ANDREA QUATTROCCHI  
AVV. STEFANO ZAGA'  
AVV. PAOLO STIZZA\*  
AVV. MARCELLO PASTORINO  
AVV. DANIELA CEVASCO  
AVV. GIUSEPPE GIANGRANDE  
AVV. FRANCESCO DIAN  
AVV. ALBERTO VANNI

\*DOTTORE COMMERCIALISTA  
\*\* ATTORNEY IN N.Y.

Spett.le Consorzio Quartiere Affari  
Via Martiri di Cefalonia 67  
20097 San Donato Milanese

## Consorzio Quartiere Affari / Consulenza

In relazione al quesito posto, afferente l'inquadramento della natura giuridica dell'attività svolta dal Consorzio Quartiere Affari (in seguito anche solo "CQA" o "Consorzio"), se commerciale o meno, e della conseguente qualifica dell'ente, si osserva quanto segue.

Ai fini della compiuta trattazione del quesito posto si ritiene opportuno preliminarmente effettuare una breve disamina della fattispecie concreta, ossia degli eventi che hanno portato alla nascita del Consorzio e della sua disciplina.

\* \* \*

### 1 La fattispecie concreta

#### 1.1 Convenzione di lottizzazione del comprensorio denominato Quartiere Affari

In data 4 novembre 1993, con atto a rogito Notaio dottor Domenico Avondola, la società SNAM S.p.A. (in seguito anche solo "SNAM"), proprietaria di aree site nel Comune di San Donato Milanese (in seguito anche solo "Comune"), ha stipulato con il Comune una "Convenzione di lottizzazione" (in seguito anche solo "Convenzione") per la trasformazione edificatoria delle aree ricadenti nel comprensorio urbanistico denominato "Quartiere Affari" (in seguito anche solo "Comprensorio") di cui al "Piano di lottizzazione" (in seguito anche solo "Piano") approvato dal Comune con delibere n. 19 del 7 luglio 1992 e n. 58 del 24 settembre 1993 e dalla

Regione Lombardia con delibera n. V/39366 del 20 luglio 1993.

Gli interventi previsti dal Piano e dalla Convenzione hanno comportato la sostituzione dell'esistente patrimonio urbanistico ed edilizio del Comprensorio attraverso la realizzazione di complessi interventi di demolizione, di ristrutturazione e di nuova edificazione.

In esecuzione della Convenzione, la SNAM e la successiva avente causa, Immobiliare Metanopoli S.p.A. (in seguito anche solo "IMET"), si sono altresì impegnate a sostenere, a loro esclusive cura e spese:

- le opere di viabilità, di allacciamento e di potenziamento della viabilità comunale (cfr. articolo 5 della Convenzione);
- alcune opere di urbanizzazione primaria e secondaria (cfr. articolo 6 della Convenzione).

Con il medesimo atto di stipula della Convenzione, la parte di superficie territoriale destinata alla realizzazione delle predette opere di viabilità e di urbanizzazione primaria e secondaria, è stata in parte ceduta gratuitamente direttamente al Comune (cfr. articolo 4 della Convenzione), in parte asservita all'uso pubblico perpetuo a favore dello stesso Comune (cfr. articolo 3 della Convenzione). Ad un successivo atto di identificazione catastale delle aree, poi stipulato in data 27 luglio 2004, a rogito Notaio Domenico Avondola, è stato rinviato l'effettivo trasferimento del possesso delle aree di cui al precedente punto a) nonché l'attivazione all'uso pubblico delle aree di cui al precedente punto b) (ossia: i. Aree per opere di urbanizzazione primaria a strada, ii. Aree destinate a verde primario, iii. Aree per opere di urbanizzazione secondaria da destinare a verde pubblico, iv. Aree destinate a parcheggi di uso pubblico a servizio insediamenti residenziali, v. Aree e superficie multipiano destinate a parcheggi di uso pubblico).

\* \* \*

## **1.2 Il "Consorzio Quartiere Affari".**

In data 20 maggio 1999, con atto a rogito Notaio Avondola (allegato sotto la lettera), è stato costituito il CQA, con sede in San Donato Milanese e durata sino al 31.12.2050.

Fanno obbligatoriamente parte del CQA tutti i proprietari di immobili, lotti, edifici interi o singole unità immobiliari (queste ultime però riunite in "condominio" e rappresentate unitariamente dall'amministratore del condominio) ricadenti nel Comprensorio ed i loro aventi causa (in seguito anche solo "Conсорziati", cfr. articolo 2 dello Statuto).

In caso di trasferimento, a qualsiasi titolo, in tutto o in parte, degli immobili facenti parte del Comprensorio, i Consorziati cedenti sono tenuti ad includere nell'atto di trasferimento - con obbligo di trascrizione - il vincolo di partecipazione al CQA.

Scopo del CQA (cfr. articolo 3 dello Statuto) è quello di provvedere alla gestione, alla manutenzione ordinaria e straordinaria, alla pulizia ed alla custodia dei beni di sua proprietà ma asserviti all'uso pubblico del Comune, e più precisamente:

- strade a servizio diretto del quartiere e relativo verde primario e attrezzature di arredo urbano;
- aree a verde pubblico, spazi pedonali attrezzati, piazze e percorsi,

parcheggi di superficie a servizio degli insediamenti residenziali, impianti ed attrezzature ad arredo dei beni sopracitati;

- parcheggi multipiano a servizio degli insediamenti terziari;
- impianti a rete di uso pubblico: di illuminazione pubblica, rete di fognatura acque nere e rete di fognatura acque meteoriche provenienti da aree private e/o asservite ad uso pubblico, ivi comprese le vasche di raccolta, impianti tecnologici in genere e qualunque altro tipo di impianti che sia localizzato sulle aree asservite all'uso pubblico in soprasuolo ed in sottosuolo e gestione delle relative utenze. I servizi di distribuzione dell'acqua, di distribuzione del gas e di distribuzione di teleriscaldamento e rete elettrica sono presi in carico e gestiti dai relativi Enti eroganti e realizzati da altri soggetti ed enti. Restano a carico dei Consorziati i consumi relativi che detti enti addebitano in bolletta.

Il CQA si è inoltre impegnato:

- a provvedere alla regolamentazione degli usi consentiti relativamente alle aree, impianti e servizi comuni;
- a provvedere al pagamento del canone annuale di concessione demaniale rilasciata dal Magistrato del Po per la copertura del Redefossi;
- a provvedere agli oneri di manutenzione del cavo Sestogallo secondo quanto previsto nell'atto di concessione stipulato in data 25.09.1997 (n. repertorio 13684 a rogito Notaio Enrico Bellezza) tra la IMET e l'Associazione degli utenti del cavo Sestogallo;
- ad assumere ogni attività ed iniziativa per il miglior godimento comune dei beni gestiti e per tutelare gli interessi comuni sia nei confronti dei Consorziati stessi che dei terzi.

Successivamente l'art. 5 dello Statuto chiarisce che le spese e gli oneri consortili sono ripartiti tra i Consorziati in ragione dei millesimi di cui alle tabelle millesimali allegate allo Statuto sotto le lettere "D", "E" e "F". All'interno di ogni singolo edificio, la quota di spese di competenza è ripartita tra i comproprietari in ragione dei millesimi di proprietà.

Ciascun Consorziato è tenuto (cfr. articolo 6 dello Statuto):

- a concorrere a tutte le spese e agli oneri consortili in ragione dei millesimi di cui alle sopra citate tabelle millesimali allegate allo Statuto;
- a rispettare le norme contenute nello Statuto nonché quelle introdotte dagli Organi consortili;
- ad anticipare al CQA le spese e la ripartizione dei danni che lo stesso o suo avente causa abbia prodotto nella rete stradale ed agli altri impianti in manutenzione al CQA stesso;
- a segnalare tempestivamente eventuali difetti, danni e guasti alle opere e agli impianti in manutenzione al CQA.

Sotto il profilo organizzativo, invece, il CQA si è dotato di un sistema di Governance ispirato alle società. Il CQA, infatti, è dotato dei seguenti Organi consortili (cfr. articolo 7 dello Statuto):

- il Consiglio Direttivo, cui è affidata l'amministrazione del CQA, con i più ampi poteri di gestione straordinaria (cfr. articoli 8 e 9 dello Statuto);
- il Presidente del Consorzio: cui competono i poteri per la gestione

ordinaria e la legale rappresentanza del CQA (cfr. articoli 10 e 21 dello Statuto);

- il Vice Presidente del Consorzio: cui compete la legale rappresentanza del CQA in caso di assenza o impedimento del Presidente (cfr. articolo 21 dello Statuto);
- l'Assemblea dei Consorziati: composta da tutti i Consorziati (gli edifici in condominio hanno diritto ad un solo rappresentante nell'assemblea, nella persona dell'Amministratore condominiale in carica).

\* \* \*

### ***1.3 Trasferimento al CQA degli impegni urbanistici e delle aree asservite all'uso pubblico perpetuo.***

In data 20 maggio 1999, con atto a rogito Notaio dottor Domenico Avondola, la IMET ha trasferito a titolo gratuito al CQA tutte le aree e le relative opere di urbanizzazione, asservite all'uso pubblico perpetuo del Comune, ricadenti nel comprensorio Quartiere Affari.

In particolare:

- di taluni immobili è stata trasferita la piena proprietà (cfr. articolo 2 - Descrizione degli immobili ceduti in proprietà);
- di altri, invece, la cessione è avvenuta con riserva da parte della cedente (IMET) del diritto di fare e mantenere, al di sotto del suolo, costruzioni destinate ad autorimesse interrato o a qualsiasi altra costruzione che si rendesse possibile (cfr. articolo 2 - Descrizione degli immobili ceduti con riserva del diritto di superficie).

Nell'atto di trasferimento, è stato anche precisato che le aree oggetto della cessione costituiscono pertinenze urbanizzative dei lotti edificabili e conseguentemente delle unità immobiliari realizzate sugli stessi (cfr. articolo 4).

\* \* \*

### ***1.4 Parcheggi multipiano interrati ad uso pubblico a servizio degli insediamenti terziari.***

Tra le opere di urbanizzazione primaria e secondaria realizzate nel Comprensorio figurano ricompresi:

- parcheggi in superficie di uso pubblico a servizio degli insediamenti residenziali (cfr. articolo 6.1.2 della Convenzione);
- parcheggi ad uso pubblico a servizio degli insediamenti terziari (cfr. articolo 6.2.2 della Convenzione).

Con particolare riferimento a questa seconda tipologia di parcheggi (sottostanti Via dell'Unione Europea e Piazza Norberto Bobbio - in precedenza conosciuta come Piazza Centrale), sulla base di quanto previsto dalla stessa Convenzione (cfr. punto 6.2.2), risultano essere state stipulate con il Comune le seguenti Convenzioni attuative volte a disciplinare la gestione degli stessi:

- Convenzione attuativa relativa al parcheggio di Via dell'Unione Europea: siglata in data 14 luglio 1997, con scrittura privata autenticata dal Notaio dottor Domenico Avondola;
- Convenzione attuativa relativa ai parcheggi posti al primo e al secondo piano interrato di Piazza Norberto Bobbio: siglata in data 14 giugno 2001, con atto a rogito Notaio dottor Domenico Avondola.

Di seguito si elencano le principali statuizioni volte a regolare la gestione dei parcheggi di Via dell'Europa e del secondo piano interrato di Piazza Norberto Bobbio:

- le spese di gestione nonché quelle di manutenzione ordinaria e straordinaria sono a carico di IMET (ora CQA);
- è lasciata facoltà ad IMET (ora CQA) di gestire i parcheggi in via autonoma, o, in alternativa, di affidarne la gestione a terzi, nel rispetto delle condizioni fissate dalle Convenzioni attuative;
- in caso di gestione affidata a terzi, le spese di manutenzione straordinaria rimangono in ogni caso a carico di IMET (ora CQA);
- le tariffe devono essere quantificate nel rispetto dei criteri fissati dalle singole Convenzioni attuative;
- la IMET (ora CQA), o il terzo gestore, entro il 28 febbraio di ciascun anno, deve presentare al Comune il rendiconto annuale della gestione del parcheggio, indicando - in entrata - tutti i proventi derivanti dalla percezione delle tariffe (orarie ed in abbonamento) e - in uscita - le spese di gestione e quelle di manutenzione ordinaria del parcheggio; in presenza di un avanzo/disavanzo di gestione le parti devono provvedere a modificare il regime tariffario al fine di evitare, o almeno contenere, tale avanzo/disavanzo.

Per quanto riguarda il parcheggio posto al primo piano interrato di Piazza Norberto Bobbio, già in sede di stipula della Convenzione attuativa, è stato deciso di affidarne la gestione all'esercente del connesso centro commerciale (attualmente ESSELUNGA). Anche in questo caso, le spese di manutenzione straordinaria competono in ogni caso alla IMET (ora CQA) ed è prevista la rendicontazione annuale della gestione, con l'obiettivo della copertura delle spese di gestione e della manutenzione ordinaria. In relazione al presente parcheggio il CQA, a quanto consta, non introita alcun canone.

\* \* \*

### ***1.5 Principali costi e ricavi del CQA.***

Come in precedenza rappresentato, la gestione delle aree e delle opere di urbanizzazione asservite all'uso pubblico perpetuo del Comune comporta per il CQA il sostenimento di una considerevole serie di costi (manutenzioni, utenze, servizi di vario genere, etc.) nonché la maturazione di ricavi derivanti dalla gestione dei parcheggi ad uso pubblico esaminati nel precedente paragrafo.

#### **Costi.**

L'esame della documentazione fornita dal CQA (in particolare: la "Convenzione di lottizzazione", lo "Statuto consortile", il "Bilancio annuale del CQA" nonché l'"Atto di trasferimento delle aree dalla IMET al CQA") ha permesso:

- a) in primo luogo, di identificare quelli che sono i principali beni, di proprietà del CQA, asserviti all'uso perpetuo del Comune di San Donato Milanese, ossia
  - strade a servizio diretto del quartiere e relativo verde primario e attrezzature di arredo;
  - aree a verde pubblico, spazi pedonali attrezzati, piazze e percorsi,

parcheggi di superficie a servizio degli insediamenti residenziali, impianti ed attrezzature ad arredo dei beni sopracitati;

- parcheggi multipiano a servizio degli insediamenti terziari;
- impianti a rete di uso pubblico: di illuminazione pubblica, rete di fognatura acque nere e rete di fognatura acque meteoriche provenienti da aree private e/o asservite ad uso pubblico, ivi comprese le vasche di raccolta, impianti tecnologici in genere e qualunque altro tipo di impianti che sia localizzato sulle aree asservite all'uso pubblico in soprasuolo ed in sottosuolo e gestione delle relative utenze.

b) In secondo luogo, di definire in modo più puntuale quelle che sono le principali voci di costo derivanti dalla gestione dei predetti beni:

- acqua
- energia elettrica
- manutenzioni ordinarie generali
- manutenzioni ordinarie migliorative
- manutenzione segnaletica
- manutenzioni interventi modifica viabilità
- manutenzioni piazza Norberto Bobbio
- manutenzione infrastrutture
- manutenzione parcheggi via Unione Europea
- manutenzione aree verdi
- servizi pulizie
- servizi sgombero neve
- servizi vigilanza
- servizi a tutela salute e sicurezza
- assicurazioni
- gestione
- consulenze ed incarichi professionali
- imposte e tasse
- locazioni passive
- cancelleria, stampati e spese
- pubblicità generale
- ammortamenti.

#### Ricavi/Contributi

Gli unici ricavi del CQA derivano dalla gestione dei parcheggi multipiano ad uso pubblico sottostanti Via dell'Unione Europea e Piazza Norberto Bobbio (secondo piano interrato).

Sulla base della facoltà prevista dalle Convenzioni attuative stipulate con il Comune (cfr. precedente paragrafo 1.4), il CQA ha deciso di esternalizzare la gestione di detti parcheggi, affidandola alla società BRAVA SERVICE S.r.l..

Gli ultimi contratti sottoscritti con tale società risalgono al 13 ottobre 2009, con la veste del "mandato senza rappresentanza".

Giunti alla naturale scadenza del mandato (31 dicembre 2011), di fronte alla volontà del CQA di interrompere il rapporto, BRAVA SERVICE si è opposta al rilascio dei locali, lamentando la riqualificazione del rapporto giuridico in essere tra le parti quale "contratto di locazione immobiliare", con conseguente allungamento della naturale scadenza al 31 dicembre

2016. A tale riguardo è stata instaurata tra le parti una specifica causa civile, tuttora in corso.

Attualmente, il CQA incassa annualmente da BRAVA SERVICE somme a titolo di *“risarcimento del danno per la gestione senza titolo del parcheggio”*.

Ai predetti ricavi, si aggiungono i contributi versati annualmente dai Consorziati, con le modalità di cui all'articolo 5 dello Statuto, per la copertura delle spese sostenute dal CQA al netto dei ricavi derivanti dai parcheggi.

\* \* \*

#### ***1.6 Il giudizio amministrativo in merito alle spese di gestione delle aree/opere di urbanizzazione di proprietà del CQA.***

Come già illustrato nei precedenti paragrafi, la Convenzione, al punto 6.2.2, con specifico riferimento ai parcheggi multipiano interrati ad uso pubblico di Via dell'Unione Europea e di Piazza Norberto Bobbio, ha demandato ad apposite Convenzioni attuative la definizione delle procedure e dei criteri di gestione di predetti parcheggi.

Nulla, invece, è stato espressamente previsto in relazione a tutti gli altri oneri di gestione delle aree asservite all'uso pubblico e delle relative opere di urbanizzazione (es.: manutenzione ordinaria e straordinaria di strade, marciapiedi, segnaletica, impianti di illuminazione pubblica, impianti di esercizio vasche volano, cunicoli per le reti tecnologiche, rete di smaltimento delle acque bianche e nere, costi di energia elettrica per l'illuminazione e gli impianti tecnologici, etc.).

Sulla base di tali risultanze nel 2010 il CQA ha presentato ricorso innanzi al TAR della Lombardia, sostenendo che tutti gli oneri di gestione delle aree e delle opere di urbanizzazione asservite all'uso pubblico del comune di San Donato Milanese dovevano gravare sul predetto Comune, fatta eccezione per quelli relativi ai parcheggi multipiano interrati ad uso pubblico di Via dell'Unione Europea e di Piazza Norberto Bobbio (oggetto di specifica regolamentazione).

Il TAR, e successivamente il Consiglio di Stato, con sentenze rispettivamente del 18 maggio 2011 e del 6 ottobre 2014, hanno respinto la richiesta avanzata del CQA, confermando a carico di quest'ultimo tutti gli oneri derivanti dalla gestione delle predette aree/opere di urbanizzazione.

\* \* \*

## **2 Inquadramento giuridico del Consorzio**

A fronte delle premesse effettuate e del quesito posto pare doveroso interrogarsi, prima di procedere oltre, sulla effettiva natura giuridica del Consorzio, onde poter poi procedere alla sua classificazione fiscale.

Nell'ordinamento italiano sono presenti diverse tipologie di consorzi, alcune normativamente previste, altre che si sono sviluppate secondo schemi contrattuali diversi e atipici.

La figura consortile è nata per fornire agli imprenditori uno strumento associativo in grado di rispondere a particolari esigenze strumentali all'attività imprenditoriale; tuttavia è stato lo stesso legislatore a prevedere - e per certi versi incoraggiare - il suo utilizzo in diverse forme e differenti ambiti operativi.

Invero il Codice Civile agli artt. 2602 e ss. disciplina i consorzi tra imprenditori, cioè il contratto associativo finalizzato alla disciplina o allo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese.

La relativa disciplina si differenzia, poi, a seconda della tipologia di attività svolta dal consorzio, se mera attività interna, ossia volta alla semplice autoregolamentazione dell'attività di impresa svolta singolarmente dai consorziati, oppure attività esterna, ossia un'attività che prevede l'istituzione di "*un ufficio destinato a svolgere attività con i terzi*" e, quindi, rapporti con altri soggetti (art. 2612 c.c.). In quel caso, infatti, il Codice Civile prevede una serie di obblighi ed adempimenti propri delle società, quali il deposito dello statuto nel registro delle imprese, la creazione e regolamentazione del fondo consortile, regole specifiche in tema di responsabilità dei consorziati (artt. 2613 c.c. e ss); questo, proprio in funzione di garanzia dei terzi, considerata la possibilità, per il consorzio, di operare con soggetti diversi dai propri consorziati.

Esempi tipici di consorzi a rilevanza interna sono i "consorzi anticoncorrenziali", mentre un tipico esempio di consorzio tra imprenditori a rilevanza esterna può essere, ad esempio, un "consorzio di imprese costruttrici" che, per praticità, partecipa ad una gara di appalto per conto di tutte loro.

Ad ogni buon conto, trattasi, per l'appunto, di consorzi che devono stringersi tra *imprenditori* al fine di regolare o svolgere fasi di *impresa*.

Per il vero, come si diceva, lo strumento consortile è stato previsto dal legislatore anche in casi che non hanno necessariamente a che fare con il mondo dell'imprenditoria e l'attività commerciale in genere.

Si pensi, ad esempio, ai "consorzi di bonifica" (art. 862 c.c.), costituiti, anche d'ufficio, tra i proprietari di terreni che devono essere oggetto, appunto, di bonifica. Oppure ai "consorzi di miglioramento fondiario" (863 c.c.), costituiti per eseguire o mantenere opere di miglioramento fondiario di interesse comune a più proprietari. Oppure ancora i "consorzi di comparto" (art. 870 c.c.), volti alla attuazione di un piano regolatore ed alla esecuzione delle relative opere.

I consorzi, poi, possono essere tra loro suddivisi anche in ordine alla loro genesi.

Ed infatti i consorzi possono essere "volontari" o "obbligatori".

I primi, come si evince dal termine stesso, sono istituiti per libera volontà dei partecipanti: è il caso dei consorzi tra imprenditori in generale, oppure dei consorzi per il miglioramento fondiario *ex art. 863 c.c.*

I secondi, invece, sono costituiti mediante un ordine della pubblica autorità, generalmente ove si sia in presenza di un interesse pubblico da perseguire.

La richiesta di consorzio può provenire dai soggetti privati ed essere avallata dalla pubblica autorità, che ne riconosce la superiore utilità: in questo caso si parla solitamente di consorzi obbligatori in senso proprio.

Diversamente, ove la costituzione sia imposta dall'autorità, a prescindere da ogni manifestazione di volontà da parte dei consorziati, si parla di consorzi coattivi.

La categorizzazione del fenomeno consortile può ulteriormente essere articolata, avendo riguardo alla attività dei consorziati all'interno del ciclo produttivo (consorzi orizzontali o verticali), oppure ai consorzi di servizi,



o a quelli funzionali, ma ai fini che qui interessa non pare necessario soffermarsi oltre.

\* \* \*

Svolta questa breve panoramica sul fenomeno consortile occorre individuare quale sia la *species* cui appartiene il CQA.

Dall'esame dello Statuto del CQA, ed in particolare dall'art. 3, emerge che lo stesso ha come attività principale quella di provvedere alla manutenzione e gestione degli spazi, delle opere di urbanizzazione, nonché degli impianti asserviti all'uso pubblico così come descritti nella Convenzione di lottizzazione più volte citata, nonché all'esercizio dei servizi comuni all'intero comprensorio.

Tra i beni in gestione vi sono anche due parcheggi, anch'essi oggetto di specifiche convenzioni con il Comune di San Donato Milanese che il Consorzio si è impegnato a rispettare.

Il Consorzio, inoltre, ha l'obbligo di provvedere alla regolamentazione dettagliata degli usi consentiti relativamente alle aree, impianti e servizi comuni, ed in generale di assumere ogni attività ed iniziativa per il miglior godimento comune dei beni gestiti, nonché tutelare tali interessi sia nei confronti dei Consorziati, sia di terzi.

Ai fini dell'inquadramento giuridico del consorzio è inoltre necessario valutare la composizione sociale, ovverosia la natura dei Consorziati.

L'art. 2 dello Statuto prevede che facciano parte obbligatoriamente del CQA tutti i proprietari di immobili, lotti, edifici interi o singole unità immobiliari ricadenti nel comprensorio del Quartiere Affari. Con riguardo alle singole unità immobiliari lo Statuto precisa che esse devono essere riunite in condominio e rappresentate unitariamente dall'amministratore.

Analizzando più nel dettaglio chi siano ad oggi i Consorziati emerge che si tratta di alcune società, svolgenti attività imprenditoriali del tutto eterogenee e slegate l'una dall'altra, nonché di due condomini, composti al loro interno da condòmini che, presumibilmente, hanno come unico scopo la residenza all'interno degli stabili di loro proprietà.

Ne consegue che è da escludere che il CQA sia qualificabile quale "consorzio tra imprenditori" ex art. 2602 c.c.

Ed infatti difetta sia il requisito soggettivo della qualifica di imprenditore in capo a tutti i Consorziati, sia il requisito oggettivo della disciplina o svolgimento, da parte del CQA, di fasi delle rispettive imprese (appartenenti, ovviamente, ai singoli consorziati).

Con riguardo all'oggetto dell'attività consortile, inoltre, si può escludere che si tratti di "consorzio di bonifica", o di "consorzio di miglioramento fondiario" (artt. 862 e 863 c.c.), considerato che non vi è alcun intervento di bonifica da realizzare o mantenere, né l'attività si limita alle migliorie sui terreni, essendo state edificate imponenti strutture.

Qualche dubbio potrebbe sorgere con riferimento ai consorzi di cui all'art. 870 c.c., ossia i consorzi che si occupano di attuare il piano di edificazione di un comparto ed eseguire le opere ad esso relative.

Invero anche tali consorzi, per espressa previsione normativa, sono costituiti dagli aventi diritto sugli immobili, i quali sono chiamati a regolare i reciproci rapporti giuridici.

Tuttavia nel caso di specie vi sono rilevanti differenze tra i consorzi previsti

da tale norma ed il CQA.

Dirimente in tal senso appare l'esame della documentazione in possesso, e segnatamente della Convenzione di Lottizzazione tra SNAM e il Comune di San Donato Milanese. Da tale documento emerge che lo strumento urbanistico utilizzato per realizzare il Quartiere Affari non è stato un Piano di Comparto, bensì per l'appunto una convenzione di lottizzazione (cfr. art. 28 legge n. 1150 del 1942), procedura in effetti molto più utilizzata nella pratica e differente (i comparti, infatti, sono disciplinati dall'art. 23 della legge n. 1150 del 1942).

Ne consegue che già sol per questa ragione è possibile escludere che il consorzio in questione appartenga a tale categoria.

In effetti l'esame dello Statuto del CQA porta a ritenere di essere di fronte ad un ente diverso, accostabile ai "consorzi di urbanizzazione".

Questi ultimi, infatti, secondo la dottrina e la giurisprudenza maggioritarie, sono consorzi costituiti tra i proprietari di immobili volti alla realizzazione e/o gestione di opere, impianti e servizi comuni.

Invero sul punto la Corte di Cassazione ha chiarito che i suddetti consorzi consistono in: *"aggregazioni di persone fisiche o giuridiche preordinate alla sistemazione o al miglior godimento di uno specifico comprensorio mediante la realizzazione e la fornitura di opere o servizi"* (così Cass. civ., sez. I, 14 maggio 2012, n. 7427).

Normalmente i consorzi di urbanizzazione si occupano anche di realizzare le opere di urbanizzazione primaria e secondaria, oltre che di gestirle una volta che siano state edificate; nel caso odierno, invece, la realizzazione delle opere è stata effettuata da un diverso soggetto (all'inizio SNAM, poi IMET), il quale ha firmato la Convenzione con il Comune e ha poi ceduto i beni al CQA, alcuni peraltro ancora in fase di realizzazione.

Tuttavia, anche in base a quanto messo in luce dalla dottrina e dalla giurisprudenza, non pare che questo aspetto possa incidere in maniera decisiva sulla qualificazione giuridica del CQA.

Ed infatti la natura di consorzio di urbanizzazione solitamente viene attribuita anche sulla base del fatto che tali organi non si limitano a realizzare alcune opere, ma esercitano quello che viene comunemente definito l'autogoverno del territorio, occupandosi di gestire non uno, ma tutti gli spazi del comparto e di fornire tutti i servizi necessari per la vita all'interno del comparto stesso, in questo sostituendosi all'Ente territoriale che ad esso sarebbe preposto. Tale compito, peraltro, normalmente perdura ben oltre il termine dei lavori e la durata della convenzione di lottizzazione.

E quanto sopra è innegabilmente presente nella struttura e nella disciplina del CQA, ciò che fa propendere per l'accostamento a tale figura giuridica.

Ed infatti, al di là dell'elenco completo dei beni dati in gestione al Consorzio presente nell'art. 3 dello Statuto, da cui si evince che esso si occupa di tutti i beni e servizi necessari per la residenza e, più in generale, la vita nel comparto, dalla lettura di tale documento emerge altresì come la volontà degli associati sia stata quella di creare un ente dotato di autonomia. In base alla previsione statutaria, infatti, il CQA è in grado di regolare gli usi relativi alle aree comuni, assumere iniziative per il miglior godimento delle cose comuni e la tutela degli interessi dei consorziati, il cui funzionamento può anche essere condotto mediante l'assunzione di

dipendenti (art. 10) e può altresì prevedere l'acquisizione di nuovi beni senza che l'acquisto stesso debba essere effettuato dai Consorziati. Del resto l'acquisto dei beni immobili e dei terreni da IMET, sebbene a titolo gratuito, non pare essere stato assistito da alcun preliminare consenso dei Consorziati, segno di una autonoma volontà e dell'esistenza di un ente dotato di un fondo comune (art. 10).

Non solo: la parte finale dell'art. 3 dello Statuto prevede espressamente che il Consorzio *"provvederà ai compiti illustrati sino a quando gli stessi non saranno eventualmente assunti dai Comuni o da altri Enti pubblici competenti"*, a dimostrazione della natura surrogatoria dell'ente pubblico di cui si diceva poc'anzi.

Pertanto si ritiene che il CQA possa ragionevolmente essere accostato alla figura dei "consorzio di urbanizzazione".

Si è consapevoli del fatto che è sorto un contenzioso amministrativo proprio in merito ai compiti effettivamente attribuiti dalla Convenzione al CQA, giacché dalla lettura della stessa parrebbe che sui proprietari dei lotti gravasse solo l'onere della realizzazione, e non quello della manutenzione delle opere di urbanizzazione realizzate e poi trasferite al CQA. Tuttavia tale contenzioso si è risolto con una pronuncia del TAR e successivamente una del Consiglio di Stato in sintesi confermativa dello *status quo*, pertanto ad oggi non può che esaminarsi l'assetto del CQA così come definito dall'atto di cessione dei beni da IMET al CQA e dallo Statuto, ciò che conduce all'accostamento con la figura dei consorzi urbanistici.

Esaminando la giurisprudenza e la dottrina sui consorzi di urbanizzazione si rileva che gli stessi sono definiti come contratti atipici, connotati da elementi propri dell'associazionismo ma anche da forti tratti di realtà, che solitamente caratterizzano le figure della gestione immobiliare, quali la "comunione" ed il "condominio" (inteso come condominio orizzontale, o anche come supercondominio).

Vi sono Autori che hanno sostenuto l'applicabilità, ai consorzi di urbanizzazione, delle norme sul condominio, ritenendo preponderante il tratto reale e l'assetto chiuso di tali consorzi, ai quali è possibile aderire soltanto acquistando una proprietà nello spazio da essi gestito, e non condividendo uno scopo e pagando una quota, come accade normalmente in un'associazione.

Al contrario altri Autori hanno valorizzato la conduzione dinamica delle proprietà, sia nell'ottica del raggiungimento di una migliore qualità della vita, sia nell'ottica del raggiungimento di uno scopo economico, volto anche solo all'aumento di valore delle singole proprietà, entrambi aspetti che determinano un marcato allontanamento dalle normali forme di comunione di godimento *ex art. 2248 c.c.* Conseguentemente tali Autori hanno sostenuto l'applicabilità *tout court* ai consorzi in questione delle norme sulle associazioni.

La giurisprudenza di legittimità, invece, sembra aver adottato una soluzione mediana, ormai espressione di un orientamento che può dirsi consolidato.

Infatti la Suprema Corte è solita definire tali aggregazioni quali contratti atipici, nei quali è determinante la volontà negoziale che ha determinato e regola la vita dei suddetti organismi.

Invero nelle più recenti pronunce si legge che: *“il giudice, nell’individuare la disciplina applicabile, deve avere riguardo, in primo luogo, alla volontà manifestata nello statuto e, solo ove questo non disponga, alla normativa sulle associazioni, della comunione o del condominio”* (così Cass. civ., sez. I, 20 novembre 2014, n. 24750. Nello stesso senso Cass. civ., sez. I, 14 maggio 2012, n. 7427; Cass. civ., sez. I, 28 aprile 2010, n. 10220; Cass. civ., sez. I, 22 dicembre 2005, n. 28492).

Nel caso di specie, come peraltro già anticipato *supra*, lo Statuto offre alcuni indizi sulla volontà delle parti.

In primo luogo l’art. 23 dello Statuto dispone, in caso di questioni non disciplinate nello stesso, un generale rinvio alle norme in tema di associazioni non riconosciute (art. 36 e ss. c.c.).

In secondo luogo l’art. 22, nel disciplinare lo scioglimento del Consorzio, riproduce la disciplina in tema di associazioni (art. 30 e ss. c.c.).

Lo Statuto, poi, crea una struttura organizzativa in grado di gestire al meglio il Consorzio e rappresentarlo con i terzi con poteri anche diversi e maggiori rispetto ad un semplice amministratore di condominio. Invero il Consiglio Direttivo o l’Amministratore Unico del CQA possono amministrare il Consorzio stesso acquistando nuovi beni (ossia apparecchiature, materiali e attrezzature di ogni genere), eventualmente dotarsi di personale dipendente che possono assumere o licenziare in autonomia, affidare incarichi professionali, stipulare autonomamente contratti di noleggio, appalto etc., operare liberamente con istituti di credito.

L’attività del CQA, poi, prevede, come già detto, non solo di godere dei beni ma di *esercitare* i servizi comuni all’interno del comprensorio, ivi compresa la gestione, anche remunerativa, di due parcheggi interrati. Ed infatti le Convenzioni attuative successivamente stipulate con il Comune di San Donato da parte di IMET prevedono che la gestione dei parcheggi potrà essere assoggettata a tariffazione, quanto meno parziale, ed in linea con le condizioni di mercato.

L’afflusso di tale denaro nelle casse del Consorzio determina l’esistenza di un fondo in capo al Consorzio stesso, elemento che lo contraddistingue dal mero condominio, ad esempio.

Ai sensi del citato art. 3 dello Statuto, inoltre, il CQA dovrà regolamentare l’utilizzo delle aree, impianti e servizi comuni, nonché assumere ogni iniziativa per il miglior godimento comune dei beni gestiti e per tutelare gli interessi comuni.

Questa espressa previsione (lettera j) dell’art. 3 dello statuto, preceduta dalla locuzione *“sarà inoltre compito del Consorzio”*, sembra voler dare uno scopo all’associazione ed alla sua gestione diverso ed ulteriore rispetto al mero godimento della cosa comune, giacché in tal senso sarebbe stato sufficiente precisare che il CQA si impegna per la gestione e manutenzione dei beni, ossia quanto espresso precedentemente all’inizio del medesimo art. 3.

Si rileva, inoltre, che tra le opere di urbanizzazione gestite dal Consorzio figurano non solo opere di urbanizzazione primaria, ossia quelle opere indispensabili al godimento della cosa, ma anche opere di urbanizzazione secondaria, come le aree a verde pubblico. Tale inclusione contribuisce a

rafforzare l'idea che la volontà che ha portato alla costituzione del CQA non è quella di occuparsi soltanto della mera gestione delle cose, giacché a tale scopo sarebbe stata sufficiente l'urbanizzazione primaria.

Per il vero non si può negare che esistano degli aspetti dello Statuto che lascerebbero presumere la natura reale del CQA, con conseguente propensione all'applicazione, negli spazi lasciati vuoti dalla disciplina statutaria, della normativa in tema di condominio.

Ed infatti, ad esempio, il sistema del calcolo delle maggioranze è basato sulla tabella millesimale, e quindi sulla proprietà, e non sulla qualifica di associato; la qualifica di consorziato è indissolubilmente legata alla proprietà dell'immobile; i contributi consortili, da Statuto, sono parametrati alle spese del CQA, senza lasciare immaginare l'esistenza di un fondo comune in cui potrebbero confluire eventuali disavanzi.

Tuttavia a fronte degli aspetti prima evidenziati (scelta espressa nello Statuto, esercizio dinamico dei servizi, scopo ulteriore rispetto alla mera gestione/manutenzione dei beni, gestione redditizia degli stessi e conseguente creazione di un fondo comune, potere dell'organo di amministrazione di cedere e acquistare beni senza il consenso dell'assemblea) si ritiene possibile sostenere la prevalenza della componente associativa del CQA.

\* \* \*

In conclusione, si ritiene possibile qualificare il CQA quale "consorzio di urbanizzazione" nel quale prevale la natura di associazione non riconosciuta, per quanto esistano elementi che potrebbero condurre ad una diversa qualificazione.

\* \* \*

### **3 La valutazione della natura ai fini fiscali del CQA, tra commercialità e non commercialità.**

Svolta la breve premessa di cui sopra per quanto concerne l'inquadramento giuridico del CQA possiamo ora occuparci del nucleo vero e proprio del parere richiesto, ovvero sia la qualifica del CQA quale ente non commerciale o commerciale in ragione dell'attività principale da esso svolta, ed il conseguente trattamento fiscale.

In proposito, si osserva quanto segue.

#### **3.1 Le imposte sui redditi. L'Ires**

Onde fornire una compiuta risposta al quesito sottoposto, ossia la valutazione degli adempimenti fiscali, occorre prima di tutto comprendere che tipo di soggetto passivo d'imposta sia il CQA.

Nel precedente paragrafo, trattando dell'inquadramento giuridico del CQA, abbiamo ritenuto di poterlo assimilare ad un "consorzio di urbanizzazione", ente associativo nel quale coesistono due anime, quella dell'associazione non riconosciuta e quella della comunione/condominio, considerato lo stretto collegamento con la *res* gestita.

Per quanto concerne l'attività effettivamente svolta dal CQA, dai documenti in nostro possesso pare di comprendere che esso svolga prevalentemente, se non esclusivamente, un'attività gestionale; a questo proposito si rimanda all'enunciazione effettuata dallo Statuto all'art. 3.

Da un punto di vista pratico il CQA si occupa di reperire sul mercato gli operatori che, di volta in volta, possono materialmente effettuare i compiti necessari per mantenere in buono stato i beni immobili in questione e al contempo fare in modo che gli stessi siano utilmente a disposizione dei Consorziati.

Per fare un esempio più concreto, la gestione e manutenzione dell'area verde non è effettuata da personale proprio del CQA (per inciso, a quanto consta il CQA neppure dispone di personale dipendente). Invero il CQA si preoccupa di individuare l'impresa od il professionista più adatto per il compito, affidargli il lavoro, verificarne l'esecuzione e provvedere al pagamento.

E questo coincide esattamente con il proprio scopo sociale; come già visto, infatti, il CQA nasce proprio per soddisfare questa esigenza.

Peraltro è bene evidenziare sin da subito che i beni oggetto dell'obbligo di gestione e manutenzione appartengono al CQA per effetto dell'atto di cessione stipulato tra questo e l'IMET. Allo stesso tempo, però, dalla lettura dello Statuto emerge che tali beni sono gestiti non tanto nell'interesse proprio, quanto nell'interesse comune (si pensi alle parti dello Statuto nelle quali si valorizza la funzione di esercizio di servizi comuni, oppure la possibilità di prendere iniziative in merito al miglior godimento comune dei beni gestiti).

Per quanto il CQA sia dotato di un fondo comune, dall'esame dello Statuto emerge con evidenza come non vi sia alcuno scopo di lucro nell'attività svolta dal CQA.

Ed infatti non vi è alcuna disposizione volta a regolare un'eventuale distribuzione di utile; neppure pare che il consorzio possa avanzare particolari pretese su eventuali somme giacenti nel Consorzio all'atto del suo recesso (cosa che può avvenire unicamente con la cessione della porzione immobiliare di proprietà). Inoltre le attività consortili globalmente vengono gestite essenzialmente "a pareggio", con l'obiettivo di limitarsi a coprire i costi emergenti.

Così brevemente tratteggiata l'attività in concreto svolta, è possibile affrontare l'analisi oggetto del presente parere, valutando se il CQA debba essere qualificato ente commerciale o non commerciale.

\* \* \*

Ai fini della qualificazione tributaria di un ente associativo occorre fare riferimento all'art. 73, comma 1, del d.p.r. n. 917 del 1986 (cd. Tuir). Tale norma contiene l'elenco dei soggetti passivi dell'Ires, ossia l'imposta sul reddito delle società. Ai fini che qui rilevano l'articolo suddetto così dispone: "sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: [...]"

- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato; [...]".

Al comma 2, l'articolo 73 in commento così prosegue: "tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle

*persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo [...]*".

Al comma 4, l'art. 73, poi, così prosegue: *"l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto"*.

Dalla lettura delle parti dell'art. 73 appena riprodotte si evince che il CQA, considerata la sua natura associativa, può e deve essere catalogato come ente privato diverso dalle società, ossia tra gli enti di cui alle lettere b) e c) della norma.

Il discrimine tra le due figure descritte in tali norme è rappresentato dalla natura commerciale o meno dell'oggetto esclusivo o principale dell'ente, cioè dell'attività che l'ente è preposto a compiere ai sensi dello Statuto, ove esistente e formalizzato con atto pubblico.

Considerato che il CQA ha uno Statuto che possiede i requisiti richiesti dalla norma appena riprodotta, per identificare l'oggetto esclusivo o principale è certamente possibile riferirsi ad esso.

Ed è altrettanto evidente che l'attività statutaria, e quindi principale, del CQA è quella descritta in apertura del presente paragrafo.

Non resta, quindi, che stabilire se tale attività possa o meno essere qualificata attività commerciale o non commerciale.

A tal fine, onde determinare il corretto trattamento impositivo del CQA sotto un profilo reddituale, è necessario esaminare l'art. 55 del d.p.r. n. 917 del 1986 (o anche semplicemente Tuir), il quale contiene la definizione di attività commerciale. Tale norma, infatti, al comma 1 recita: *"sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa"*.

Al comma 2 la norma poi precisa che *"sono inoltre considerati redditi d'impresa: a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c."*.

Dalla lettura della norma emerge che, sotto un profilo fiscale, il legislatore ha deciso di privilegiare una definizione oggettiva dell'attività commerciale, tralasciando, per quanto concerne le attività di cui all'art. 2195 c.c., l'aspetto dell'organizzazione d'impresa. Aspetto che, infatti, rileva soltanto ove l'attività svolta si concreti in una prestazione di servizi non compresa nell'art. 2195 c.c.

E' bene altresì precisare che, ai fini della valutazione sulla commercialità o non commercialità di un'attività, è assolutamente irrilevante un fine lucrativo. Ed infatti la nozione di attività commerciale sposata dall'art. 55 comma 1 Tuir in nessun punto considera la finalità in vista della quale è organizzata e svolta l'attività.

Ebbene, nel presente parere si è già definita l'attività del CQA e si è visto che l'attività gestionale può in effetti qualificarsi come svolta

“*abitualmente*”. Per valutare il carattere commerciale di tale attività, quindi, non resta che verificare se essa possa rientrare nell’elenco contenuto all’art. 2195 c.c.

Tale norma al comma 1 dispone: “*sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione, nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:*

- 1) *un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;*
- 2) *un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;*
- 3) *un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;*
- 4) *un'attività bancaria o assicurativa;*
- 5) *altre attività ausiliarie delle precedenti”.*

In proposito appare opportuno sin d’ora precisare che per attività commerciale ai sensi del n. 1) dell’articolo 2195 c.c. appena riprodotto è necessario che l’attività sia produttiva di una nuova utilità. Tale interpretazione, peraltro, è anche quella fornita dalla giurisprudenza prevalente, sia civilistica, sia fiscale; ad esempio, si segnala una pronuncia della Suprema Corte ove la stessa ha stabilito che: “*costituisce attività imprenditoriale commerciale l'attività industriale, diretta alla produzione di beni o servizi, ossia quell'attività produttiva non solo di beni materiali e immateriali, ma anche di servizi, che sia finalizzata ad una nuova utilità e sia organizzata per conseguire la remunerazione dei fattori produttivi*” (così Cass., sez. trib., 2 dicembre 2004, n. 22644).

Considerata la peculiare situazione del CQA si ritiene che, pur sussistendo elementi che inducono a qualificare l’attività da esso svolta un’attività di produzione di servizi, come tale commerciale (cfr. *infra*), prevalgano valide ragioni in base a cui è possibile sostenere come l’attività in questione non rientri in questo elenco, e che addirittura non comporti alcuna produzione di servizi veri e propri.

Ed infatti il punto di partenza dell’analisi non può che essere il seguente: i beni immobili gestiti e mantenuti dal CQA, a ben vedere, appartengono al CQA stesso, per l’effetto della cessione da IMET.

Ove si tenga fermo questo punto, ben si comprende allora come in effetti non potrebbe neppure parlarsi di reale prestazione di servizi resa dal CQA, intesa, secondo l’interpretazione della normativa e l’insegnamento giurisprudenziale, come produzione di una nuova utilità: invero il CQA non genera alcun servizio nuovo (sottointeso, per i terzi), ma semplicemente si occupa dell’amministrazione dei propri beni, gestendoli e mantenendoli in buono stato. E’ vero che il CQA per Statuto si è impegnato a gestire tali beni per il pubblico, ed in particolar modo nell’interesse dei proprietari dei fondi facenti parte del Comparto, ma ciò appare assolutamente coerente con la sua natura di associazione non riconosciuta destinata al perseguimento di uno scopo associativo nell’interesse comune. Tale scopo, peraltro, è testimoniato dagli articoli dello Statuto relativi all’esercizio dei servizi comuni, oppure del potere di iniziativa in capo al CQA per il miglior godimento dei beni anche in funzione comune.

Ed infatti, come segnalato nel paragrafo relativo all’inquadramento giuridico del CQA, esso, quale “consorzio di urbanizzazione”, opera come una sorta di surrogato dell’ente pubblico, mettendo a disposizione i propri beni nell’interesse altrui.

Secondo questa impostazione, quindi, la ragione per cui i Consorziati



corrispondono i contributi consortili non risiede nella dazione di un corrispettivo in cambio della percezione di un servizio, ma nella volontà di contribuire allo scopo associativo dell'ente, verso il quale essi nutrono uno specifico interesse, essendo i proprietari dei beni limitrofi.

Pertanto, se non è possibile ricostruire, nell'attività istituzionale del CQA, alcuna prestazione di servizi nei confronti di terzi è evidente che neppure è possibile inquadrare l'attività del CQA in una di quelle previste dall'art. 2195 c.c., e neppure tra quelle previste dall'art. 55, comma 2, Tuir giacché non c'è né produzione, né prestazione di alcun servizio, proprio perché manca il servizio stesso.

Così ricostruita la fattispecie, pur nella complessità della questione e nelle incertezze derivanti dalla interpretazione di dati contrastanti (cfr. *infra*), si ritiene possibile sostenere che, ai fini delle imposte sui redditi, il CQA non svolge attività commerciale.

Ne consegue che esso potrebbe, a ragione, essere definito un ente non commerciale, quindi assoggettato all'Ires ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c) del d.p.r. n. 917 del 1986. Secondo tale impostazione il reddito dovrà allora essere determinato tenendo conto delle regole di cui agli artt. 143 e ss. del d.p.r. n. 917 del 1986.

Tale ultima norma, al comma 1, così prevede: *“il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione”*.

In argomento rileva altresì l'art. 148 del medesimo testo di legge, che disciplina il trattamento degli enti associativi non commerciali, il quale, al primo comma, dispone che: *“non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo”*.

La medesima norma, al secondo comma, poi, così recita: *“si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità”*.

Dall'esame delle disposizioni normative appena riprodotte si evince che:

- le prestazioni dell'ente erogate nei confronti di terzi, chiunque essi siano, non costituiscono attività commerciali ove non rientrino tra le attività dell'art. 2195 c.c., siano rese in conformità alle finalità istituzionali, senza organizzazione in forma d'impresa (la norma parla

di organizzazione “specifica”, ma il significato è analogo) e in cambio di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione (art. 143, comma 1, ultimo paragrafo, del Tuir);

- ove si tratti di enti associativi (come il CQA) il legislatore ha previsto una norma particolare e più benevola: in ogni caso, infatti, non concorrono alla determinazione del reddito i contributi associativi, né è considerata attività commerciale quella resa agli associati in conformità alle finalità istituzionali dell’ente (art. 148, comma 1, Tuir);
- al contrario, ove vi siano attività rese agli associati in cambio di corrispettivi specifici (ivi compresi i contributi specifici o simili) l’attività è da considerarsi commerciale, ed i relativi redditi concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità (art. 148, comma 2, del Tuir). Questo a meno che non si rientri nel disposto generale dell’art. 143 tuir primo comma (di cui al primo punto del presente elenco).

Un primo problema da porsi potrebbe essere il seguente.

Infatti se è vero che l’attività di gestione e manutenzione delle aree va essenzialmente a beneficio del CQA stesso (che, come detto poc’anzi, è proprietario dei beni che gestisce), è anche vero che il perseguimento del fine di garantire e consentire il godimento dei propri beni ai Consorziati in particolare ed ai terzi in generale, improntando la gestione a tale obiettivo, è un’attività che va anche a diretto beneficio dei Consorziati, i quali altri non sono se non i proprietari dei beni immobili facenti parte del comparto Quartiere Affari e, quindi, i principali fruitori della attività (e dei beni) del CQA. A questo punto pare spontaneo chiedersi se tale attività di messa a disposizione dei propri beni possa essere ritenuta un’attività commerciale.

Analizzando la posizione del CQA in ragione delle norme appena esposte pare possibile sostenere che l’attività svolta dall’ente nei confronti dei Consorziati non sia attività commerciale.

Come detto, infatti, seguendo la ricostruzione poc’anzi effettuata, da Statuto (art. 3) l’attività principale esercitata dal CQA è quella di gestione e manutenzione delle proprie aree. Tuttavia lo Statuto stesso al medesimo articolo prevede anche altri compiti, quali l’esercizio dei servizi comuni e il compimento di ogni attività necessaria per migliorare il godimento di tali beni da parte della collettività in generale e dei Consorziati in particolare, ivi compresa la regolamentazione degli usi consentiti relativamente alle aree, impianti e servizi comuni.

Anche tali attività, così come quella di gestione, sono indubbiamente svolte in conformità alle finalità istituzionali (cfr. art. 3, lett. g) e j) dello Statuto).

Ne consegue che, ai sensi dell’art. 148 Tuir, le prestazioni appena elencate, ossia l’obbligo di concedere ai Consorziati l’utilizzo delle proprie aree e l’impegno a gestirle anche e soprattutto nel loro interesse, possono ritenersi attività non commerciali.

Così ricostruita l’attività del Consorzio può affermarsi che, per quanto concerne i contributi versati dai Consorziati, essi, ai sensi del medesimo art. 148 tuir, non dovrebbero concorrere a formare il reddito complessivo perché considerati quote o comunque contributi associativi.

Tale impostazione pare sostenibile laddove si ponga l’accento sull’intento

associativo dell'ente e sulla volontà dei Consorziati di perseguire il fine associativo fornendo i mezzi necessari per il suo conseguimento. In questo modo il CQA può perseguire il proprio obiettivo e fornire a tutti il medesimo servizio, ossia il miglior godimento degli spazi comuni del comparto.

Non si ha notizia di prestazioni specifiche e differenziate erogate dal CQA nei confronti di particolari Consorziati che comportino il pagamento di contributi ulteriori e specifici, pertanto pare possa escludersi l'applicazione dell'art. 148, comma 2, Tuir.

\* \* \*

Nell'analisi della tassazione sui redditi del CQA, tuttavia, è necessario esaminare un ulteriore aspetto, relativo alla gestione dei parcheggi di Via Unione Europea e Piazza Norberto Bobbio (in precedenza conosciuta come Piazza Centrale). Trattasi, peraltro, di beni anch'essi facenti parte dell'elenco di cui all'art. 3 dello Statuto del CQA e per la gestione dei quali il medesimo Consorzio è stato istituito.

Secondo quanto rappresentatoci, la gestione di tali aree è stata sino al 2010 appaltata alla società Brava Service. Successivamente (nel 2011) il rapporto tra CQA e Brava Service è stato regolato da contratti di mandato senza rappresentanza. Dal 2012, invece, la situazione è apparentemente priva di una regolamentazione giuridica ben definita.

Da quanto si apprende dalle Convenzioni attuative stipulate con il Comune di San Donato Milanese riguardo ai due parcheggi in questione emerge che il CQA avrebbe dovuto gestire i citati parcheggi coprendo con le tariffe i soli costi di manutenzione ordinaria. Ed infatti vi sono previsioni secondo le quali la misura delle tariffe, da concordarsi con il Comune, dovrebbe condurre ad una copertura di tali costi o comunque, al limite, ad un minimo avanzo di gestione. Tuttavia sia il contratto di appalto, sia i successivi mandati prevedono invece la corresponsione, da parte del soggetto terzo, di un compenso in cambio del diritto a trattenere i proventi della gestione. Il gestore, peraltro, si obbliga altresì ad effettuare la manutenzione ordinaria, manlevando così il CQA.

A prescindere da una valutazione sulla validità di tali contratti e sulla loro corretta definizione, per i fini di cui ci si occupa dobbiamo rilevare come tale attività, quindi, determini un ricavo in capo al CQA.

Secondo quanto riferitoci tale ricavo verrebbe impiegato per la copertura degli oneri di manutenzione straordinaria riferiti ai parcheggi e per "finanziare" l'attività di gestione degli altri beni, cosicché i contributi consortili sono determinati secondo il seguente schema:

*totale oneri consortili da ripartire*

=

*totale spese di gestione sostenute – ricavi ottenuti dai parcheggi*

Nell'ipotesi in cui, ovviamente, i ricavi del parcheggio fossero superiori alle spese non sarebbe neppure necessario procedere al versamento dei contributi, giacché il CQA sarebbe autosufficiente.

Tale situazione non ha però mai avuto concreta manifestazione, in quanto il totale dei costi annualmente sostenuti dal CQA (circa € 800 mila) supera di gran lunga le entrate derivanti dai parcheggi.

Svolta questa breve premessa bisogna chiedersi se l'attività di gestione dei

parcheggi sia inquadrabile come attività commerciale o non commerciale. Sicuramente non può essere invocata la non commercialità ai sensi dell'art. 148, comma 1, del Tuir: sarebbe, infatti, improbabile, sulla base dei contratti stipulati tra il CQA e Brava Service, sostenere trattarsi di attività svolta nei confronti dei soli Consorziati.

Invero nel caso della gestione dei suddetti parcheggi, considerati i contratti stipulati, pare che il CQA conceda temporaneamente un diritto (il diritto a gestire il parcheggio) o comunque presti un servizio a terzi (la Brava Service), ottenendone un compenso. Non pare quindi applicabile l'art. 148 Tuir.

Potrebbe tuttavia essere applicabile l'art. 143 Tuir, a mente del quale, come anticipato, non costituiscono attività commerciale le prestazioni di servizi diverse da quelle indicate all'art. 2195 c.c. rese a terzi dagli enti non commerciali:

- in conformità alle finalità istituzionali;
- senza una specifica organizzazione di impresa;
- in cambio di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione.

Ai fini dell'applicazione di tale norma, però, i requisiti anzidetti debbono coesistere congiuntamente.

Nel caso della gestione dei parcheggi la conformità alle finalità istituzionali può essere ricondotta al fatto che è lo stesso art. 3 dello Statuto a prevedere che il CQA si occupi di tale gestione, richiamando espressamente le Convenzioni attuative del 14 luglio 1997 e del 14 giugno 2001 (all'epoca della redazione dello Statuto ancora da sottoscrivere, ma richiamata attraverso il riferimento alla Convenzione di lottizzazione all'art. 6.2.2, il quale ultimo già prevedeva un successivo accordo tra le parti per la gestione del parcheggio). Pertanto, secondo il tenore letterale dei contratti e dello Statuto, potrebbe ritenersi integrato tale requisito.

A questo proposito, peraltro, si rileva che la formulazione dei contratti di appalto e di mandato, più che ad una vera e propria gestione, anche a mezzo di terzi, lasciano pensare invece ad una sorta di devoluzione dell'intero servizio comprendente l'uso dell'immobile. Il CQA, infatti, si limitava a percepire un compenso, in parte anche slegato dagli incassi effettivi del parcheggio. Inoltre, a ben vedere, dal 2012 non esiste più alcun contratto, e, di fatto, il parcheggio è interamente gestito da Brava Service, per quanto *sine titolo*; la società continua a pagare un compenso, ma esso appare più che altro un'indennità per l'occupazione. Ne deriva che è ben possibile sollevare qualche dubbio in merito alla effettiva sussistenza di tale requisito.

In ogni caso, per quanto riguarda l'aspetto del rapporto tra i corrispettivi percepiti ed i costi di diretta imputazione, invece, deve rilevarsi che i contratti di appalto e di mandato stipulati dal CQA con Brava Service prevedevano un corrispettivo in cambio del diritto a gestire il parcheggio. Considerato che i medesimi contratti, ed in parte anche le Convenzioni attuative sopra richiamate, pongono a carico del gestore i costi della manutenzione ordinaria, è presumibile, per non dire quasi certo, che il corrispettivo percepito dal CQA abbia superato il costo di diretta imputazione. Questo a meno che non si siano resi necessari interventi di

manutenzione straordinaria, a carico del CQA, tali per cui il corrispettivo incassato risultasse sostanzialmente azzerato, ma non si hanno informazioni in tal senso. Anzi, a quanto consta la manutenzione straordinaria ha richiesto un esborso, negli ultimi anni, di 15.000 euro, ossia circa un decimo dei ricavi annuali pervenuti al CQA in forza dell'appalto/mandato sui parcheggi.

Analogo rapporto permane a tutt'oggi, laddove le somme erogate da Brava Service a titolo di "risarcimento danno" continuano a superare i costi di diretta imputazione.

Secondo quanto appena esposto certamente difetta il prescritto requisito del rapporto tra costi e ricavi. Pare allora che l'attività di gestione dei parcheggi non possa essere considerata attività non commerciale, secondo quanto disposto dall'art. 143 tuir.

Ne discende che la stessa non può che definirsi attività commerciale. Quindi, considerato il carattere di abitualità della prestazione e della relativa percezione di denaro, detti ricavi non possono essere considerati redditi diversi, bensì devono essere qualificati come redditi di impresa.

Per il vero, considerato quanto esposto in precedenza in merito all'art. 2195 c.c. e alla nozione di attività industriale di produzione di servizi (cfr. punto n. 1) di tale norma), nel caso di specie potrebbe anche sostenersi che il CQA produca un servizio nuovo disponendo di un proprio bene. E ciò qualificerebbe *tout court* l'attività in questione come attività commerciale.

Invero nel caso di specie, non si può escludere che possa essere comunque rilevato un fine produttivo nell'intento del CQA all'atto di conferire a terzi la gestione dei parcheggi, ove i contratti stessi dovessero essere ritenuti effettivamente appalti di servizi, o comunque mandati di gestione.

In questo caso, infatti, vi sarebbe la produzione di un servizio (la gestione, appunto) ed il bene immobile, considerato che il corrispettivo pattuito supera i costi, cesserebbe di essere semplicemente goduto ma diverrebbe parte di un processo economicamente produttivo.

Ciò determinerebbe l'inclusione di tale attività tra quelle dell'art. 2195 c.c., circostanza che implicherebbe automaticamente la qualifica di attività commerciale all'affido del servizio di gestione del parcheggio, senza neppure dover verificare oltre i requisiti di cui all'art. 143 Tuir.

Questo, quindi, anche a prescindere dalla organizzazione in forma di impresa del CQA.

Tuttavia anche sotto questo profilo è bene precisare quanto segue.

Invero, con tale locuzione si intende non soltanto un'organizzazione imprenditoriale tipica, nella quale i diversi fattori della produzione - mezzi, beni strumentali e lavoratori - si intersecano per raggiungere un fine produttivo, ma anche un semplice impiego di mezzi finanziari "*sicché la qualifica di imprenditore va attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi*" (Cass., sez. I civ., 29 agosto 1997, n. 8193. Nello stesso senso Cass. civ., sez. I, 16 settembre 1983, n. 5589).

Questa impostazione è stata ripresa anche dall'Agenzia delle entrate, con le risoluzioni n. 286/E del 11 ottobre 2007 e 161/E del 1 luglio 2009.

La prima di esse, tra l'altro, è stata resa proprio nei confronti di un ente non commerciale che intendeva costruire e poi gestire un parcheggio, e per fare ciò aveva stipulato un contratto di mutuo ed un contratto di appalto.

In quell'occasione l'Agenzia delle Entrate, per quanto avesse annunciato che non sarebbe stato possibile fornire una risposta precisa considerato che la valutazione sulla commercialità o meno di un ente implica necessariamente un giudizio di fatto, e non soltanto l'interpretazione di una norma, ha comunque lasciato intendere che una situazione giuridica come quella appena descritta (stipulazione di appalto per la costruzione dei parcheggi, stipulazione di contratto di mutuo, acquisizione di capitale e successiva stipulazione di contratti di locazione per l'affitto dei parcheggi) *"presenta significativi caratteri di commercialità"*, a prescindere dal personale dipendente o dall'eventuale presenza di mezzi o altri beni all'interno dell'ente. Elemento caratterizzante, invece, secondo l'Agenzia delle entrate, sarebbe la rilevanza economica dell'operazione, ovviamente rapportata ai volumi normalmente effettuati dall'ente. Inoltre, ai fini della valutazione della commercialità o meno di un'attività, come già illustrato, rileva certamente il fine produttivo, ossia la volontà di produrre un'utilità nuova in grado di remunerare i fattori produttivi.

Questo aspetto dell'organizzazione in forma d'impresa (il fine produttivo), quindi, adottando un'interpretazione molto rigorosa, potrebbe ritenersi integrato.

Discorso più complesso per quanto concerne, invece, il coordinamento dei mezzi tale per cui possa effettivamente parlarsi di attività economica e organizzata.

Ove si abbia riferimento alla nozione classica di organizzazione specifica, infatti, pare evidente che il CQA non possa rientrare in tale nozione. Ed infatti esso non ha personale dipendente, non ha propri mezzi, praticamente non ha fattori produttivi. Il contratto (di appalto o di mandato) si stipula una volta sola e con un unico soggetto e non comporta più alcun onere per il CQA.

Tuttavia, l'immobile concesso in gestione è di proprietà del CQA. A quanto consta, infatti, i parcheggi multipiano di cui si tratta sono ricompresi nelle aree cedute da IMET con l'atto del 20 maggio 1999 (per quanto alcuni fossero ancora da terminare).

Pertanto, a voler essere particolarmente rigidi e prudenti nell'interpretazione della nozione di organizzazione, seguendo così l'orientamento interpretativo sopra descritto, non si nasconde che potrebbe anche sostenersi che il CQA possiede un'organizzazione specifica nell'esercizio della prestazione di servizi in questione, giacché coordina un proprio fattore (il bene immobile parcheggio) attraverso la stipula di un contratto per conseguire un fine produttivo. Inoltre il provento derivante dall'appalto/mandato rappresenta l'unico provento oltre alle contribuzioni dei consorziati, pertanto ben potrebbe essere sostenuta anche la rilevanza economica dell'operazione.

Ne consegue che, anche per questa ragione, mantenendo comunque tutte le incertezze del caso, potrebbe essere ragionevole ipotizzare che il reddito derivante dalla gestione dei parcheggi debba essere considerato un reddito di impresa.

Ovviamente analoga conclusione permarrebbe a maggior ragione laddove il CQA non dovesse più affidare a terzi la gestione del parcheggio, ma dovesse provvedere in proprio mantenendo lo stesso margine di profitto,

con ricavi superiori ai costi di diretta imputazione.

\* \* \*

Peraltro tale qualificazione neppure muterebbe qualora il contratto di mandato stipulato con Brava Service dovesse essere riqualificato in un semplice contratto di locazione.

In quel caso, infatti, i parcheggi interrati dovrebbero essere considerati beni strumentali all'impresa utilizzati nell'esercizio di attività commerciale. In quanto tali, quindi, il reddito derivante dagli immobili dovrebbe comunque essere considerato reddito di impresa, e non, ad esempio, reddito fondiario. Ed infatti la locazione di immobili è certamente una prestazione di servizi: in ciò si è confortati anche dall'art. 3 del d.p.r. n. 633 del 1972, che espressamente ricomprende le locazioni verso corrispettivo tra le prestazioni di servizi.

Si tratta, però, di prestazione di servizi diversa da quelle indicate dall'art. 2195 c.c., essendo una tipica ipotesi di godimento, e non di produzione di un servizio nuovo.

Tuttavia l'attività di locazione non rientra tra le attività statutarie; ne conseguirebbe, quindi, il mancato rispetto di una delle condizioni di cui all'art. 143 Tuir.

Inoltre il compenso percepito, che sarebbe quantitativamente identico a quello sopra analizzato, quasi certamente continuerebbe a superare i costi di diretta imputazione. Anche questi ultimi, infatti, sarebbero più o meno i medesimi.

Non sarebbe rispettato, quindi, neppure questo requisito: dunque in ogni caso tale attività non potrebbe godere della non commercialità prevista dall'art. 143 Tuir.

Assodato che saremmo di fronte ad attività commerciale, produttiva di redditi d'impresa, non resta che approfondire la tassazione degli immobili relativi all'impresa stessa, onde verificare in che tipologia di reddito vada catalogato quello derivante dallo sfruttamento degli stessi.

In proposito l'art. 144 Tuir, relativo alla determinazione dei redditi degli enti non commerciali, al terzo comma stabilisce che: *"per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni di cui all'articolo 65, commi 1 e 3-bis"*. L'individuazione è importante, giacché il medesimo art. 144 Tuir al primo comma, ultimo periodo, specifica che: *"per i redditi derivanti da immobili locati non relativi all'impresa si applicano comunque le disposizioni dell'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo"*.

Pertanto occorre esaminare l'art. 65 Tuir, che al primo comma stabilisce: *"per le imprese individuali, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano relativi all'impresa, oltre ai beni indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 85, a quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa stessa ed ai crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa stessa, i beni appartenenti all'imprenditore che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario tenuto a norma dell'articolo 2217 del codice civile. Gli immobili di cui al comma 2 dell'articolo 43 si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario; per i soggetti indicati nell'articolo 66, tale indicazione può essere effettuata nel registro dei beni ammortizzabili ovvero secondo le modalità di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, e dell'articolo 2, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 695"*.

Ne consegue che i beni strumentali all'impresa costituiscono beni relativi all'impresa, ai sensi del combinato disposto degli artt. 65 e 144 Tuir; essi, quindi, sono produttivi di reddito di impresa.

Ai fini delle imposte sui redditi, la definizione di bene strumentale è contenuta all'art. 43, comma 2, del Tuir, laddove si precisa che: *“si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore”*.

Nel caso di specie, allora, è evidente come si tratterebbe di beni strumentali. I parcheggi in questione, infatti, sarebbero utilizzati dal possessore esclusivamente per la concessione in locazione a Brava Service.

Ne consegue, quindi, che i redditi ritratti dai medesimi sarebbero produttivi di reddito d'impresa, perché strumentali all'esercizio della stessa, e non di redditi fondiari, ipotesi che avrebbe dovuto essere considerata laddove gli immobili stessi non fossero stati strumentali (cfr., sul punto, la normativa richiamata nonché, nella prassi, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 10 del 13 marzo 2006 - § 14.2).

\* \* \*

Ad oggi, però, considerato che non esiste alcun contratto tra le parti, il CQA incassa da Brava Service alcuni proventi come risarcimento del danno per occupazione senza titolo del parcheggio, come risulta dalle fatture esibiteci. Pare opportuno, quindi, interrogarsi sulla corretta tassazione degli stessi.

Ai fini delle imposte sui redditi, ove l'importo dovesse in effetti essere ritenuto un risarcimento del danno, si ritiene applicabile l'art. 6 del d.p.r. n. 917 del 1986, a mente del quale *“le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti”*.

La tassazione corretta, quindi, considerato quanto esposto sinora, sarebbe quella di reddito di impresa, dal momento che il reddito perduto (e momentaneamente sostituito dal presente risarcimento) avrebbe avuto proprio tale natura.

Pertanto ad analoga conclusione dovrebbe pervenirsi laddove si ritenesse che la prestazione in questione non fosse veramente un risarcimento del danno, ma un corrispettivo erogato in cambio della tolleranza dell'occupazione del bene in attesa dell'esito del processo.

Infatti, considerato quanto sopra, si tratterebbe comunque di reddito di impresa.

\* \* \*

Qualificando il CQA quale ente non commerciale l'analisi sin qui svolta ha condotto al seguente risultato:

- l'attività principale del CQA, ossia la gestione e manutenzione dei propri immobili, può essere definita attività non commerciale, ciò che consente di qualificare fiscalmente il Consorzio quale ente non commerciale ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c) Tuir;
- analogamente anche il concedere la fruizione dei propri beni alla collettività ed in particolar modo ai consorziati e gestire i beni nei loro interessi può essere considerata un'attività non commerciale, ai sensi dell'art. 148 Tuir;



- ne deriva che i contributi consortili versati dai consorziati, quindi, non hanno la natura di ricavi;

- per quanto concerne la gestione e manutenzione dei parcheggi interrati, quanto sopra non può essere confermato. Infatti la gestione dei parcheggi è demandata a terzi in cambio di un corrispettivo; tale attività, quindi, può essere considerata commerciale ai fini delle imposte sui redditi, con la conseguenza che tali ricavi devono essere qualificati reddito di impresa, considerato anche il carattere di abitualità della prestazione.

Giunti a questo punto deve allora essere necessariamente considerato l'art. 149 Tuir in materia di perdita della qualifica di ente non commerciale.

Tale norma ai commi 1 e 2, infatti, così dispone: *“indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.*

*Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:*

*a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;*

*b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;*

*c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;*

*d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese”.*

Considerato, quindi, che l'attività di affidamento a terzi della gestione del parcheggio, secondo quanto detto sopra, può essere considerata un'attività commerciale, è necessario verificare che quest'ultima non sia *prevalente* rispetto all'attività non commerciale esercitata dal CQA. In caso contrario, infatti, esso avrà natura di ente commerciale, con applicazione dell'Ires secondo le regole sue proprie.

Dalle informazioni in nostro possesso i ricavi derivanti dall'attività commerciale ammontano a circa 150.000/155.000 euro annui, mentre le entrate istituzionali (i contributi dei consorziati) sono molto più rilevanti (circa 670.000 euro annui).

Inoltre, a quanto consta, le componenti negative relative all'attività commerciale potrebbero ammontare al massimo a circa 50/60 mila euro (stima basata sulle spese indicate nei modelli Unici 2012 e 2013 presentati dal CQA).

In base a ciò possiamo comunque dire che, esaminando i parametri di cui all'art. 149 tuir, il CQA dovrebbe poter essere considerato comunque un ente non commerciale.

Infatti certamente è rispettato il parametro di cui alla lettera c) e relativo ai ricavi. Analogamente, considerati i volumi di denaro (circa 670.000 euro di contributi) ed il fatto che tutti quei soldi corrispondono al costo che il Consorzio sopporta per essersi rivolto a terzi per l'esecuzione delle opere di gestione e manutenzione - e quindi si tratta di opere rispondenti all'attività istituzionale e di prezzi di mercato - si ritiene che dovrebbe essere rispettato anche il parametro di cui alla lett. b), relativo al valore normale delle prestazioni rese nell'ambito delle attività istituzionali.

Ed infatti vi sarebbero circa 670.000 euro di “valore” dell’attività istituzionale a fronte di soli 150mila euro di valore dell’attività commerciale.

Le componenti negative relative all’attività commerciale, inoltre, sono certamente di gran lunga inferiori al resto delle spese affrontate dal CQA (che, per l’appunto, superano, o al massimo coincidono con, i 670.000 euro suddetti).

Non si hanno notizie precise sui rapporti di valore tra le immobilizzazioni, pertanto non si è in grado di stabilire con esattezza se sia rispettato anche questo ulteriore parametro oppure no.

Tuttavia è bene precisare che i parametri di cui all’art. 149 Tuir non costituiscono presunzioni legali di non commercialità, ma meri indicatori. L’eventuale mancato rispetto di uno o più di tali parametri, quindi, non determina l’automatico mutamento della natura dell’ente. Specularmente, neppure il rispetto di tutti e quattro i suddetti indicatori, seppure costituisca certamente un ottimo punto di partenza, non può escludere *tout court* la possibilità di una rettifica in tal senso. Invero sarà sempre necessaria una complessa indagine fattuale, volta a stabilire se in concreto l’ente ha svolto prevalentemente attività commerciale o meno.

Dagli elementi di cui si dispone però, una volta accolta la natura non commerciale del CQA, sembra di poter escludere tale eventualità.

\* \* \*

Nel presente parere si è ormai chiarita la sostenibilità della qualifica del CQA quale ente non commerciale, con la precisazione che la gestione dei parcheggi interrati integra, invece, un’attività commerciale.

Tuttavia, al fine di offrire una compiuta trattazione della fattispecie si riportano qui di seguito alcune osservazioni in merito alla possibile qualifica del CQA quale ente commerciale.

Ed infatti non si può negare con assoluta certezza che il CQA potrebbe anche essere definito tale, circostanza che, ovviamente, ne muterebbe radicalmente il trattamento fiscale.

A favore della tesi della commercialità milita il fatto che il CQA, a mente delle premesse di cui all’atto di cessione stipulato con IMET, altro non è che un intermediario, costituito essenzialmente per adempiere ad un obbligo che, originariamente, avrebbe dovuto gravare sui consorziati.

Essi, quindi, hanno costituito il CQA al solo scopo di demandare ad esso la gestione e manutenzione dei beni dei quali i consorziati stessi avrebbero dovuto occuparsi in prima persona, sia per obblighi legali, sia per semplice opportunismo e ragionevolezza. Invero i Consorziati sono i proprietari dei fabbricati limitrofi ai beni del CQA e sono proprio coloro che maggiormente godono dei benefici dell’attività del CQA e hanno interesse al mantenimento in buono stato di tali beni, tra i quali vi sono le strade di accesso, i parcheggi ad uso dei residenti, etc.

Il fatto che il CQA si avvalga di società terze per l’adempimento di tali compiti è assolutamente ininfluenza (in questo senso si è espressa anche l’Agenzia delle Entrate, la quale, con risoluzione n. 141 del 4 giugno 2009, ha osservato che *“lo svolgimento dell’attività da parte dell’associazione mediante la stipula di contratti di appalto per l’espletamento dei vari servizi nonché la mancata realizzazione del profitto non sono sufficienti ad escludere la natura*

*commerciale dell'ente").*

Ciò che conta è che il CQA, sondando il mercato, contattando le ditte, presumibilmente valutando preventivi e sorvegliando la corretta esecuzione dei lavori offre ai Consorziati un servizio, prodotto dallo stesso Consorzio. E i Consorziati, infatti, si impegnano a pagare il servizio, fornendo i fondi necessari per coprire tutte le spese del CQA.

Quanto sopra trova riscontro anche nella modalità di versamento dei contributi consortili.

Infatti i Consorziati non sono obbligati al versamento di una quota fissa, ma corrispondono cifre variabili a seconda del volume di spese che il CQA incontrerà nel corso dell'anno. Inoltre non esiste un livellamento paritario delle cifre addossate ai singoli consorziati, giacché la fissazione della quota avviene in base alla percentuale di fruizione dei beni del CQA fatta da ciascun Consorziato, e non mediante una semplice divisione aritmetica per quote uguali. La contribuzione alle spese, infatti, avviene sulla base di tabelle millesimali appositamente predisposte.

Tale modalità di corresponsione induce a ritenere che le somme in questione, più che quote associative, possano anche essere ritenute corrispettivi erogati in cambio di una prestazione di servizi, anche solo consistente in un obbligo di fare e/o permettere. E tale prestazione potrebbe risiedere proprio nell'obbligo, gravante sul CQA, di gestire i propri beni nell'interesse anche dei Consorziati stessi.

Come detto, il legislatore fiscale, redigendo l'art. 55 Tuir e definendo la nozione di attività commerciale ai fini dell'imposta sui redditi, ha deciso di prescindere sia dallo scopo di lucro, sia dall'organizzazione in forma d'impresa, privilegiando una visione oggettiva basata sull'esercizio delle attività di cui all'art. 2195 c.c.

Per quanto riguarda l'attività di cui al punto 1) del comma 1 dell'art. 2195 c.c. ("*un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi*") si precisa che a nulla rileva l'aggettivo "*industriale*" ai fini della qualificazione o dell'inquadramento dell'attività. Secondo alcuna dottrina tale aggettivo sarebbe pleonastico, e comunque riferito al massimo ai soli beni, mentre la produzione di servizi sarebbe sempre attività commerciale, a prescindere dalla natura industriale o meno della produzione. Secondo alcuna giurisprudenza formatasi in materia civile, per produzione industriale di servizi, come già accennato in precedenza, deve intendersi semplicemente la produzione di un servizio *nuovo*, ossia finalizzato alla creazione di una nuova utilità (in tal senso *ex multis* Cass. civ. sez. lav., 16 gennaio 2006, n. 735), senza fare alcun accenno alle modalità produttive.

E quello erogato dal CQA potrebbe rientrare in tale nozione, giacché si tratta in effetti della produzione di un servizio nuovo, ossia un servizio, complesso e strutturato, finalizzato alla gestione nell'interesse altrui di tutta l'attività necessaria per mantenere in buono stato le aree indicate nello Statuto.

Seguendo questa linea interpretativa, il Consorzio dovrebbe essere annoverato tra gli enti commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. b) del Tuir (d.p.r. n. 917 del 1986).

Ai fini della tassazione sui redditi questo significherebbe l'applicazione delle normali regole in tema di Ires.

Pertanto i contributi versati al CQA dovrebbero essere considerati ricavi ai sensi dell'art. 85, comma 1, lett. g) Tuir, che considera ricavi “ *i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto*”.

Del resto l'obbligo di contribuire alle spese consortili è previsto dall'art. 5 dello Statuto, che altro non è che un contratto.

Sembra più corretto inquadrarli in questa categoria, piuttosto che in quella indicata dalla successiva lettera h) (che riguarda “*i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge*”) dal momento che la dottrina ritiene che i contributi di cui alla lettera g) si contraddistinguano per la loro natura sinallagmatica, a differenza, appunto, di quelli di cui alla lett. h) del medesimo articolo.

Ove i contributi fossero considerati ricavi, di conseguenza le spese sostenute dal CQA per il compimento del servizio di gestione e manutenzione dovrebbero essere considerati costi e seguire, per la loro imputazione, le regole di cui al Titolo II, Capo II, Sezione I del Tuir.

In particolare, sia i ricavi sia i costi, poi, dovrebbero essere imputati per competenza, e non più per cassa.

A favore di questa ricostruzione interpretativa sulla natura del CQA si può citare alcuna giurisprudenza di legittimità, pronunciata sul tema dei consorzi di urbanizzazione. Tale pronuncia, resa ai fini IVA, partiva dalla considerazione che il Consorzio in questione aveva lo scopo di “*attuare opere di urbanizzazione per rendere edificabili le proprietà consorziate, nell'interesse collettivo e dei singoli*”. Secondo la Corte “il Consorzio svolge un'attività esterna, caratterizzata da quel rapporto con i terzi che ne connota la qualità di imprenditore. Da tanto discende che il consorzio deve istituire una regolare contabilità fiscale [...] conseguentemente, assumono rilevanza fiscale i contributi versati dai consoci, in quanto detti contributi, risultando commisurati ai servizi resi dal consorzio ai propri consorziati, si configurano quali corrispettivi di specifiche prestazioni di servizi” (così Cass., sez. trib., 9 aprile 2008, n. 9224. Nello stesso senso Cass., sez. trib., 15 gennaio 2014, n. 669, resa sulla medesima fattispecie ma per diversa annualità).

In questo senso, inoltre, si è orientata anche l'Agenzia delle entrate, la quale, nella risoluzione n. 307/E del 23 settembre 2002 ha risposto ad un interpello promosso da un consorzio tra Comuni e residenti privati avente ad oggetto la manutenzione di una strada vicinale.

Lo statuto di tale consorzio prevedeva come scopo sociale, appunto, la manutenzione della strada, le cui spese erano coperte dai consorziati mediante la costituzione di un fondo consortile.

L'Agenzia delle entrate, interpellata sugli adempimenti fiscali cui era tenuto tale consorzio, ha ritenuto che esso svolgesse “*un'attività economica diretta alla prestazione di servizi ed a tale fine gestisse con una propria organizzazione i contributi versati dai consorziati medesimi. Avendo per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, indipendentemente dal perseguimento di uno scopo di lucro, l'ente in questione assume la configurazione di ente commerciale*”.

\* \* \*

Quanto sopra esposto, quindi, dimostra che non sono isolati i casi in cui consorzi, anche di urbanizzazione, sono stati definiti enti commerciali ai

fini fiscali.

Nel caso di specie, come detto, si ritiene di poter addivenire ad una soluzione diversa, per il fatto, importante e peculiare, che gli immobili di cui il CQA si occupa sono di sua proprietà, e non dei Consorziati.

Tuttavia, per dovere di compiuta trattazione, non ci si può esimere dal sottolineare che tale valutazione potrebbe non essere condivisa da altri interpreti, dal momento che l'attività principale dell'ente potrebbe essere ritenuta quella di gestione nell'interesse altrui, con conseguente riquilificazione dell'intero assetto giuridico e fiscale del CQA.

\* \* \*

### 3.2 L'IRAP

Per quanto riguarda la soggezione all'IRAP, ossia all'imposte regionale sulle attività produttive, si osserva quanto segue.

Il CQA, quale ente non commerciale, svolgente in parte attività commerciale, è assoggettato ad Irap ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, in combinato disposto con l'art. 2 della medesima norma.

Ed infatti l'art. 3, comma 1, nella parte che qui rileva così dispone: "soggetti passivi dell'imposta sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2. Pertanto sono soggetti all'imposta:

a) le società e gli enti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; [...]

e) gli enti privati di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del citato testo unico n. 917 del 1986, nonché le società e gli enti di cui alla lettera d) dello stesso comma".

La soggettività passiva degli enti non commerciali all'Irap è quindi conseguenza automatica e inevitabile, dal momento che l'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, richiamato dall'art. 3, stabilisce che "presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta".

In altre parole, per il solo fatto di essere un ente è integrato il presupposto dell'imposta, ciò che impone l'inserimento dell'ente stesso tra i soggetti passivi del tributo.

In questo senso si rileva che la soggettività passiva Irap vi sarebbe comunque anche laddove la ricostruzione della natura commerciale o meno dell'attività principale svolta dal CQA avesse condotto a risultati diversi: ed infatti, come detto, il presupposto Irap è integrato per il solo fatto di essere un ente.

\* \* \*

### 3.3 L'IVA

Svolta sin qui l'analisi della fiscalità in tema di imposta sui redditi per rispondere compiutamente al quesito posto si impone altresì una verifica anche sulla disciplina IVA applicabile al CQA.

Secondo l'art. 1 del d.p.r. n. 633 del 1972 sono imponibili ai fini IVA le "cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni" nonché "le importazioni da chiunque effettuate".

Ai nostri fini, quindi, è importante comprendere cosa si intenda per

prestazione di servizi e per esercizio di impresa.

L'art. 3 del d.p.r. n. 633 del 1972 dispone che: "costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte". Al secondo comma, poi, si precisa che: "costituiscono, inoltre, prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo: 1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili [...]".

Il concetto di prestazione di servizi, quindi, è molto vasto e comprende certamente anche alcune delle prestazioni rese dal CQA.

Tuttavia non vi può essere imponibilità IVA se tali prestazioni non sono rese nell'esercizio di un'attività di impresa.

A tal proposito l'art. 4 del d.p.r. n. 633 del 1972 così dispone: "per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile."

Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:

1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del Codice civile e dalle società di fatto;

2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di imprese, a norma del precedente comma, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti.

Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali".

Svolta questa necessaria premessa normativa, le conclusioni ovviamente variano a seconda della qualifica del CQA.

Nell'ipotesi di qualifica del CQA quale ente non commerciale, la regolamentazione IVA sarebbe la seguente.

Invero secondo l'esame dell'art. 4 qui riprodotto sarebbe possibile ritenere che i contributi versati dai consorziati al CQA non debbano essere assoggettati ad IVA, trattandosi di semplici quote.

Infatti in ogni caso non si tratta di corrispettivi conseguiti dal CQA nell'esercizio di attività commerciali (art. 4, comma 4, primo periodo), né si tratta di corrispettivi specifici, o contributi supplementari correlati a particolari prestazioni diverse ed ulteriori rispetto a quelle normalmente erogate (art. 4, comma 4, secondo periodo).

Come si evince facilmente dalla lettura del testo, la norma riproduce più o meno pedissequamente ai fini IVA quanto previsto ai fini delle imposte sui redditi, onde coordinare le due imposte. Ne consegue che trattandosi di attività non commerciale ai fini reddituali, per le ragioni meglio viste (prestazioni rese nei confronti dei consorziati in ossequio alle finalità istituzionali, assenza di fine produttivo e quindi di organizzazione d'impresa, corrispettivi non superiori ai costi) può ritenersi che tali somme non costituiscano prestazioni imponibili ai fini IVA.

Al contrario i corrispettivi derivanti dall'affidamento in gestione dei parcheggi dovrebbero essere assoggettati ad IVA, giacché si tratterebbe di importi ottenuti nell'esercizio di attività commerciale, ai sensi dell'art. 4, comma 4, primo periodo.

Nell'ipotesi, invece, della commercialità del CQA l'art. 4, comma 2 n. 2) è chiaro nello stabilire che l'esercizio di attività di impresa sarebbe presunto: ne consegue che dovrebbero essere assoggettati ad IVA non solo i ricavi derivanti dal contratto relativo alla gestione dei parcheggi ma anche i contributi corrisposti dai consorziati, che sarebbero ricondotti alla natura di corrispettivo ai sensi dell'art. 3 del d.p.r. n. 633 del 1972.

Si potrebbe per il vero sostenere che difetti il requisito della sinallagmaticità, dal momento che la contribuzione alle spese effettuata con i contributi dai consorziati non corrisponde esattamente al totale delle spese del CQA, giacché parte di esse sono coperte dai ricavi tratti dall'affidamento in gestione dei parcheggi interrati.

Ne deriva che quanto versato non copre esattamente il quantitativo di servizio di cui si può godere; si tratta tuttavia di interpretazione alquanto speciosa, da considerare ma che ben potrebbe essere ritenuta priva di valore.

\* \* \*

Al fine di una compiuta trattazione del problema, si espone ancora quanto segue.

Nel caso in cui la causa con la Brava Service dovesse imporre di ritenere i contratti stipulati come semplici locazioni i compensi dovrebbero comunque essere assoggettati ad IVA.

Ed infatti, come sopra esaminato, anche in caso di qualifica del CQA come ente non commerciale l'attività di locazione sarebbe comunque di natura opposta, considerata, tra l'altro, la mancata previsione della stessa nello Statuto dell'ente.

Ne consegue che, ai fini IVA, troverebbe applicazione l'art. 4, comma 4, primo periodo del d.p.r. n. 633 del 1972.

Inoltre le locazioni verso corrispettivo sono sempre ritenute prestazioni di servizi, ai sensi dell'art. 3, comma 2, n. 1) del medesimo D.p.r.: ne

conseguirebbe l'assoggettamento ad Iva.

A maggior ragione, quindi, la medesima conclusione sarebbe valida qualora il CQA dovesse essere qualificato ente commerciale, secondo quanto sopra esposto.

Laddove il rapporto fosse riqualificato come locazione, comunque, dovrebbe essere oggetto di analisi anche l'art. 10, n. 8), del d.p.r. n. 633 del 1972, che esenta dall'Iva (come regola generale, salvo diversa volontà) le locazioni di alcune tipologie immobili, tra i quali i fabbricati strumentali non suscettibili di diversa destinazione.

Tale norma così dispone: *"sono esenti dall'imposta: [...] 8) le locazioni e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni e proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture, di concerto con il Ministro della solidarietà sociale, il Ministro delle politiche per la famiglia ed il Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive del 22 aprile 2008, e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni"*

Riassumendo, ciò che rileva ai nostri fini è che possono essere considerate esenti dall'imposta le locazioni di fabbricati strumentali non suscettibili di diversa destinazione. La prassi ministeriale dominante (Circolari nn. 27/E del 4 agosto 2006, 12/E del 1 marzo 2007 e 22/E del 28 giugno 2013) ha chiarito che con tale definizione si intendono gli immobili accatastati nei gruppi B, D ed E, oltre agli immobili accatastati in categoria A/10 (le restanti categorie del gruppo A, invece, formano i fabbricati abitativi, mentre quelle del gruppo C sono le pertinenze, che, per accessorietà, secondo la prassi seguono il regime fiscale degli immobili principali).

Ove gli immobili adibiti a parcheggio interrato fossero classificati in categoria D, o E, quindi, la locazione potrebbe anche essere considerata esente, ai sensi di questa norma.

Tuttavia lo stesso articolo, nella parte iniziale, chiarisce che l'esenzione in parola non può mai applicarsi laddove siano locate *"aree destinate a parcheggio"*. E' pur vero che, adottando un'interpretazione letterale, e dando preminenza alla tipologia di immobile, piuttosto che all'attività svolta, non può non rilevarsi che l'art. 10 parla di *"aree"*, mentre, nel caso in questione, non si tratterebbe di area, ma di un vero e proprio fabbricato. Pertanto, adottando questo criterio interpretativo, si potrebbe immaginare la spettanza dell'esenzione per l'immobile di cui al caso di specie.

Pertanto, per quanto tale interpretazione sia letteralmente possibile, si rileva che trattasi di interpretazione sconfessata dalla giurisprudenza comunitaria.

Ed infatti la Corte di Giustizia, con la sentenza del 13 luglio 1989, C-173/88,



resa su un articolo della direttiva IVA allora vigente ma sostanzialmente uguale all'attuale assetto normativo, nella parte che qui rileva, ha già avuto occasione di affermare che: *"tale disposizione non può quindi essere interpretata restrittivamente nel senso che solo le aree di parcheggio aperte, ad esclusione delle autorimesse chiuse, possono entrare nel suo ambito di applicazione"*.

A quanto consta tale interpretazione non si è modificata nel corso degli anni, pertanto deve concludersi che, anche in caso di locazione, i canoni dovrebbero essere assoggettati ad Iva.

\* \* \*

Infine, si rileva che dai documenti in nostro possesso risulta che, ad oggi, non esiste alcun valido contratto tra il CQA e Brava Service, né di appalto, né di mandato. Tuttavia la Brava Service continua a corrispondere del denaro, che viene fatturato dal CQA come risarcimento del danno e assoggettato ad IVA.

Sotto questo profilo si rileva brevemente quanto segue.

A seguito della scadenza naturale dei contratti di mandato da ultimo stipulati e alla mancata riconsegna dell'immobile da parte di Brava Service, il CQA ha citato in giudizio quest'ultima onde ottenere la restituzione dell'immobile ed il ristoro dei danni.

Dagli atti di causa emerge che il CQA ha agito in giudizio chiedendo i danni quantomeno pari ai *"maggiori costi ed i minori ricavi rispetto alla programmata gestione in proprio"* dei parcheggi, lamentando così un danno consistente nel lucro cessante derivante non tanto da quanto il CQA avrebbe ritratto dall'occupazione da parte di un altro soggetto, ma da quanto il CQA avrebbe conseguito se avesse gestito in proprio l'immobile dal 2012.

Quanto ad oggi corrisposto da Brava Service, quindi, sarebbe una sorta di anticipo sul risarcimento del danno ove riconosciuto, nell'impostazione del CQA. Oppure rappresenta il normale corrispettivo della locazione, nell'impostazione di Brava Service.

Ove si propendesse per la natura risarcitoria, si potrebbe anche ritenere che l'Iva su queste dazioni non sia dovuta. Ed infatti l'art. 15 del d.p.r. n. 633 del 1972 alla lett. a) afferma che sono escluse dalla base imponibile *"le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente"*.

Il risarcimento sarebbe dovuto per il mancato adempimento dell'obbligo di riconsegna, vale a dire una penalità nel ritardo nell'adempimento di tale specifica obbligazione contrattuale prevista nell'ultimo contratto stipulato.

La natura risarcitoria, peraltro, potrebbe anche essere corroborata da quella giurisprudenza civile resa in tema di locazioni, la quale sostiene la natura risarcitoria dell'indennità di occupazione oltre il termine contrattuale *ex art. 1591 c.c.*, anche a prescindere dal consenso prestato dal locatore (*ex multis* Cass., sez. III, 11 luglio 2014, n. 15899).

D'altro canto deve rilevarsi, però, che tali somme sono ad oggi corrisposte dalla Brava Service a quanto consta con regolarità, pertanto il danno che un domani verrà liquidato dal giudice terrà conto di queste somme, e potrebbe anche darsi che il danno riconosciuto come tale sarà soltanto, ad esempio, la differenza tra il guadagno che il CQA avrebbe potuto ottenere dalla gestione in proprio e quanto invece ottenuto grazie alle continue dazioni di

Brava Service.

Inoltre, ove fosse corretta la natura risarcitoria, dovrebbe certamente ammettersi che in precedenza non esisteva alcun contratto di locazione, bensì un'altra tipologia contrattuale, per cui neppure sarebbe applicabile l'art. 1591 c.c., specificamente previsto per le locazioni, se non in via del tutto analogica e, quindi, con le dovute cautele. Peraltro, anche in tema di indennità di occupazione *ex art.* 1591 c.c. l'Agenzia delle entrate in anni passati ha adottato un'interpretazione opposta a quella – peraltro più attuale – della Cassazione (cfr. Ris. n. 154/E del 21 luglio 2003).

Ad oggi, quindi, difetta anche un vero e proprio titolo in base al quale ritenere esistente un obbligo risarcitorio, giacché non vi è né una norma di legge, né un titolo giudiziale espressamente rivolto in tal senso.

La somma corrisposta da Brava Service, inoltre, è esattamente pari all'importo che essa corrispondeva in precedenza e, nel frattempo, il CQA non ha mai posto in essere attività esecutive volte allo sgombero dell'immobile, ma ha sempre tollerato l'occupazione in attesa della definizione del giudizio. Ben potrebbe sostenersi, quindi, che quello raggiunto sia il corrispettivo pattuito nell'ambito di una sorta di accordo contrattuale in attesa della definizione del giudizio sull'effettiva natura del precedente rapporto.

Un tanto premesso si ritiene, quindi, di poter propendere per la seconda ipotesi, e quindi si ritiene comunque corretto l'assoggettamento ad Iva di tali somme, quantomeno in via prudenziale, considerata la peculiarità del caso concreto.

Ai soli fini fiscali, tuttavia, si suggerisce di modificare la dicitura esposta nelle fatture, eliminando il riferimento al risarcimento del danno e magari indicando una causale che faccia riferimento ad un compenso per occupazione in attesa della definizione dei giudizi pendenti.

\* \* \*

#### 4 Conclusioni

Con il presente parere il CQA ha richiesto una valutazione sulla commercialità o meno della propria natura e sugli effetti di tale analisi ai fini fiscali.

La trattazione svolta ha evidenziato che il CQA può considerarsi assimilabile ad un consorzio di urbanizzazione, la cui disciplina è retta *in primis* dallo Statuto ed in seconda battuta dalle norme dettate dalla legge in tema di associazioni.

Dal punto di vista fiscale il CQA è un ente associativo: l'analisi dell'attività svolta prevalentemente (gestione e manutenzione di immobili) e la circostanza che tali immobili siano di proprietà del medesimo CQA hanno condotto a ritenere che esso sia un ente non commerciale ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c) del d.p.r. n. 917 del 1986.

L'attività di gestione dei parcheggi interrati, tuttavia, ha natura commerciale, e, come tale, è produttiva di reddito di impresa, che deve essere tassato come tale. Questo anche laddove i contratti stipulati con Brava Service che hanno sinora disciplinato tale attività dovessero essere ritenuti contratti di locazione tuttora vigenti.

Ai fini della commercialità o meno dell'Ente, però, questo aspetto non muta

la qualifica attribuita. Invero va considerato che l'attività di gestione dei parcheggi produce un ricavo ben inferiore ai contributi versati dai consorziati, e che il valore delle prestazioni erogate nell'attività commerciale è ben inferiore a quello dell'attività istituzionale, si ritiene che il CQA stesso sia comunque un ente non commerciale.

D'altro canto, pur ritenendo possibile sostenere la non commercialità del CQA non ci si può esimere dal rilevare che si potrebbe anche giungere ad opposta conclusione, considerata la natura dell'attività svolta nonché la giurisprudenza e la prassi ministeriale in tema di Consorzi, anche di urbanizzazione.

Dall'analisi svolta, infine, è emerso che il CQA deve corrispondere l'Irap e l'Iva sui corrispettivi derivanti dalla gestione del parcheggio.

Laddove, invece, dovesse essere ritenuto un ente commerciale, il CQA dovrebbe corrispondere l'Iva anche sui contributi ricevuti dai consorziati, in quanto qualificabili come corrispettivi di un servizio.

\* \* \*

A disposizione per quant'altro si rendesse necessario. Molte cordialità

(Victor Uckmar)

(Caterina Corrado Oliva)

(Paolo Massara)