Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale (*ordinamento ex D.M. 270/2004*) - classe LM-77
in

Amministrazione, finanza e controllo

Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

Il regime fiscale degli enti non commerciali: la disciplina speciale per le ONLUS

Relatore
Ch. Prof. Antonio Viotto

Laureando
Giorgio Bortoluzzi
Matricola 832113

Anno Accademico
2014 / 2015

"Vivi il mio dolore, i miei dubbi, le mie risate.
Vivi gli anni che ho vissuto io
e cadi là dove sono caduto io
e rialzati come ho fatto io.
Ognuno ha la propria storia.
E solo allora mi potrai giudicare."
Luigi Pirandello

1. INTRODUZIONE 1

2. LA DISCIPLINA FISCALE GENERALE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI 5

2.1. Reddito complessivo degli enti non commerciali e attività *de-commercializzate* ... 6

2.2. Perdita della qualifica di Ente Non Commerciale 25

3. LA DISCIPLINA FISCALE SPECIALE DELLE ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITÀ SOCIALE (ONLUS) 29

3.1. Requisiti soggettivi e oggettivi per la qualifica di ONLUS, attività istituzionali e connesse (divieto di svolgere altre attività), alcuni fenomeni significativi ("Trust ONLUS") 29

3.1.1. Requisiti soggettivi 30

3.1.2. Requisiti oggettivi 33

3.1.3. Attività istituzionale e attività connesse: divieto di svolgere altre attività 40

3.1.4. "Trust ONLUS" 46

3.2. Reddito imponibile IRES: "*de-commercializzazione*" attività istituzionali, detassazione attività connesse, peculiarità circa l'imponibilità dei redditi fondiari, redditi diversi, redditi di capitale, cooperative sociali 49

3.2.1. "Decommercializzazione" delle attività istituzionali e "detassazione" dei proventi delle attività connesse 51

3.2.2. Redditi fondiari e redditi diversi 52

3.2.3. Redditi di capitale 60

3.2.4. Il regime "ordinario" delle cooperative sociali resiste al regime "speciale" delle ONLUS 64

3.3. Irap: regime generale degli enti non commerciali e regime speciale delle ONLUS 65

3.3.1. Il regime generale IRAP per gli enti non commerciali 66

3.3.2. Il Regime speciale IRAP per le ONLUS 69

3.4. Sistema dei controlli: Agenzia delle Entrate, Guardia di Finanza, Agenzia per il Terzo Settore, Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali 72

3.4.1. Ministero del lavoro e delle politiche sociali (Agenzia per il terzo settore) 72

3.4.2. Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza: poteri di accesso ispezione e verifica 75

3.4.3. Conflitto di competenza circa le controversie avvero il provvedimento di revoca dell'iscrizione dall'anagrafe delle ONLUS 77

3.4.4. Considerazioni circa l'obbligatorietà del parere preventivo dell'Agenzia del Terzo Settore (ora Ministero del Lavoro e delle politiche sociali) 80

3.4.5. Efficacia del provvedimento di revoca dell'iscrizione dall'anagrafe ONLUS e rapporti tra diversi procedimenti 83

3.4.6. Perdita della qualifica di ONLUS e devoluzione del patrimonio 90

3.4.7. Sanzioni amministrative ex art. 28 D.lgs. 460/1997 93
3.4.8. Sorte dell'ente che ha perso la qualifica di ONLUS..... 96
3.5. Disciplina in materia di Imposta sul Valore Aggiunto..... 97
3.5.1. Imponibilità delle operazioni attive e passive 99
3.5.2. Prestazioni sociali svolte da cooperative sociali 107
3.5.3. Documentazione delle operazioni e art. 15 D.lgs. 460/1997 114
3.5.4. Scambi intra-comunitari 117
3.6. Regime fiscale indiretto sugli immobili applicato alle ONLUS..... 121
3.6.1. Considerazioni sulla nuova disciplina applicata alle ONLUS circa l'imposizione indiretta sui trasferimenti di immobili a titolo oneroso. 122
3.6.2. L'IMU sui fabbricati utilizzati dalle ONLUS e rinvio alla disciplina IMU applicata agli enti non commerciali..... 126
3.7. Enti non commerciali non residenti e c.d. "ONLUS non residenti"..... 133
4. AGEVOLAZIONI "*INDIRETTE*" IN FAVORE DELLE ONLUS 140
4.1. Erogazioni liberali da parte di imprese e persone fisiche..... 140
4.2. Cinque per mille in favore delle ONLUS 148
4.3. Contributi per l'acquisto di beni strumentali 153
5. CONLUSIONI..... 155
6. BIBLIOGRAFIA..... 159
6.1. Bibliografia 159
6.2. Circolari e Risoluzioni 164
6.3. Giurisprudenza..... 166

1. INTRODUZIONE

Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, meglio conosciute come ONLUS, nascono con il D.lgs. n. 460 del 4 dicembre 1997; il quale, oltre ad essere dedito ad una complessiva riforma della disciplina degli enti non commerciali, coglie inoltre l'occasione per introdurre tale nuovo soggetto. Il decreto, infatti, si compone di due parti: una prima contenente norme di carattere generale indirizzate agli enti non commerciali e una seconda disciplinante le ONLUS.

Il D.lgs. n. 460 del 1997 fu concepito ad opera del professor Augusto Fantozzi (all'epoca Ministro delle Finanze del governo Dini) con l'istituzione di una Commissione non profit ma, vide il primo albore con il successivo governo Prodi.

La riforma ha attraversato un caotico periodo di gestazione; le principali problematiche convergevano circa: le modalità con le quali si potesse procedere a controllare gli abusi, il limite dei ricavi e delle quote associative, il concetto di "*assenza di lucro*" e le regole statutarie.

Il fervente dibattito sviluppato sulle ONLUS e la disciplina prodotta al suo epilogo hanno portato a concepire questi enti non come nuovi soggetti, bensì come "*una qualità speciale rilevante in sede tributaria*" che le varie tipologie di enti (non commerciali) possono assumere ove ne presentino i requisiti o lo richiedano espressamente[1].

Questa congettura è probabilmente figlia di un'antica visione marginale del settore no profit che, all'epoca, poteva offrire un irrisorio contributo al sistema economico e sociale italiano. Tutto ciò ha contribuito a creare una disciplina le cui deroghe la

[1]FUSARO A., *Il tortuoso cammino del decreto legislativo sulle Onlus*, in *il Fisco*, 1998, p. 3398.

rendono peculiare (rispetto alla disciplina "*generale*" degli enti commerciali) e dove di conseguenza non mancano problematiche interpretative, anche di notevole importanza.

Piuttosto che creare una disciplina *ad hoc* per le ONLUS, e quindi un soggetto nuovo e autonomo, si è preferito concentrare la disciplina degli enti non commerciali puntando l'attenzione sulla natura commerciale delle attività svolte, invece che sulla non imponibilità.

Per quanto concerne l'IVA ci si è limitati a espandere alcuni regimi di vantaggio, già concessi ad altri enti non commerciali; in merito non ci si è spinti oltre, come per altro sarebbe stato auspicabile, in quanto l'IVA non è nella piena disponibilità degli stati appartenenti all'Unione Europea. La direttiva 92/77/CEE del 19 ottobre 1992 nell'individuare tassativamente le operazioni soggette ad aliquota agevolata, non fa menzione infatti di tali operazioni[2].

La disciplina necessita di particolare attenzione anche alla luce dei recenti rilevamenti statistici. Con l'ultimo censimento Istat del 2011, rispetto al precedente studio dello stesso istituto risalente al 2001, si è registrato un aumento vertiginoso dell'intero settore no profit; riconoscendolo come il settore più dinamico del tessuto sociale ed economico italiano. Sono stati registrati oltre 300 mila enti no profit con un indotto di oltre 600 mila occupati e 4 milioni di volontari. L'aumento è stato nell'ordine del 28% per quanto riguarda il numero di enti e del 39,3% per gli occupati; l'area geografica più vivace si è dimostrata essere la zona del nord-est.

[2] In tal senso si esprime la relazione illustrativa al decreto legislativo 460/97 e la direttiva 92/77/CEE del 19 ottobre 1992.

I settori più colpiti "*dall'invasione*" del terzo settore sono la cultura e lo sport, a seguire la sanità e l'assistenza sociale[3]. Non si deve peraltro dimenticare che lo studio in esame non fa distinzione alcuna all'interno del terzo settore e vi ricomprende anche enti che non hanno la qualifica di ONLUS. Nonostante ciò, tale studio ci aiuta a capire le reali dimensioni del fenomeno emergente.

La causa di questo consistente incremento del terzo settore è da ricercarsi principalmente nel mutamento delle politiche sociali statali. Il *welfare-state* è stato fino pochi anni fa caratterizzato dal pervasivo e totalizzante intervento statale. Poiché la funzione sociale era primariamente svolta dallo Stato[4], il terzo settore stentava ad uscire dalla sua originaria marginalità. Questo modello è entrato in crisi, in particolare negli ultimi anni, con l'avvento della crisi finanziaria e delle relative turbolenze nei bilanci pubblici; ciò ha portato ad un ripensamento e ad un'apertura al settore privato.

È nell'ottica di questa apertura delle politiche sociali al mondo privato che si inserisce il settore no profit ed il mondo delle ONLUS. Tale effetto sostitutivo è dimostrato dal fatto che negli stessi settori (sanità e istruzione) in cui è stato registrato un calo degli occupati nel comparto pubblico, si è registrato invece un aumento degli stessi nel privato[5].

Per molto tempo il terzo settore fu collocato nella periferia della disciplina tributaria; omettendo di porre attenzione a problematiche e situazioni ambigue: reddito fabbri-

---

[3] Si veda a tal proposito l'interessante studio dell'ISTAT pubblicato il 11 luglio 2013 in Roma: "*9° censimento industria e servizi, istituzioni e non profit: un paese in profonda trasformazioni*".

[4] MAZZULLO A., *Ripensare la fiscalità del Terzo settore: dal no profit al non profit*, in *il Fisco*, 2014, p. 2770.

[5] Studio dell'ISTAT pubblicato il 11 luglio 2013 in Roma: "*9° censimento industria e servizi, istituzioni e non profit: un paese in profonda trasformazioni*".

cati strumentali, tassazione dei redditi diversi e di tutto ciò che esce dalla qualificazione di "*reddito d'impresa*", detassazione delle attività connesse all'attività istituzionale, criteri di definizione dello svantaggio sociale. Gli argomenti accennati sono solo esempi di aree critiche in ordine alle quali sarebbe opportuno aprire una discussione.

Oltre alle imposte dirette, all'imposta sul valore aggiunto, all'IRAP su cui si soffermerà maggiormente, merita evidenziare che sono presenti altre disposizioni agevolate, riguardanti altri tributi, riservate alle ONLUS: imposta di registro, imposta di bollo, imposta sulle successioni e donazioni, imposta sugli spettacolo ed esenzione dalla tassa sulle concessioni governative.

Il panorama è variegato in quanto coinvolge tutta la sfera tributaria: dalla liquidazione delle imposte, l'accertamento e il contenzioso. Uno sguardo molto pratico lo si deve volgere, di volta in volta, agli adempimenti dichiarativi, agli obblighi di rendicontazione. Per gli obblighi di "*bilancio e rendiconto*" deve essere fatta una distinzione tra le ONLUS e gli enti non commerciali associativi, in quanto esse sono soggette a obblighi contabili più stringenti[6].

Molto importanti nei prossimi anni saranno le mosse europee, in particolare in materia di IVA, al fine di armonizzare una normativa che per molti aspetti appare frammentata.

Un altro aspetto molto importante delle ONLUS è il rapporto "*ONLUS-benefattore*". La disciplina tributaria cerca di alimentare questa sintonia attraverso il riconoscimento di detrazioni e deduzioni fiscali per erogazioni liberali nei confronti di questi

[6] DE VITO G., *Gli enti non commerciali e le ONLUS (D.lgs. 460/97)*, 1999, Giuffrè, Milano, p. 117 ss..

enti; come attraverso la possibilità di destinare il 5 per mille dell'IRPEF al finanziamento delle ONLUS e ad altre misure incentivanti.

Nelle prossime pagine si analizzerà il regime fiscale degli enti non commerciali, da cui sono desunte le misure agevolanti in favore delle ONLUS. Dopodiché si scorreranno gli aspetti fiscali più importanti riguardo alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale; dalle imposte dirette, l'IVA, l'IRAP e gli altri tributi. Si analizzeranno i vantaggi fiscali concessi, sottoforma di detrazioni e deduzioni dal reddito imponibile, a tutti coloro che sostengono le ONLUS. Si porrà attenzione ai controlli a cui sono sottoposti tali enti e alle difese che si possono attuare, si parlerà di cinque per mille e di contributi pubblici per l'acquisto di beni strumentali. Si ritiene molto importante fare qualche considerazione circa la possibilità per enti non residenti di assumere la qualifica di ONLUS, tenendo conto di recenti novità e dell'importanza della legislazione europea.

L'attuale assetto normativo compie quasi vent'anni, tempo utile per una disamina critica e approfondita. La mole di materiale è molta, si porrà maggiore attenzione alle problematiche "*ancora aperte*".

Con la consapevolezza che le ONLUS (con il settore no profit) non costituiscono più la periferia, nasce e cresce il senso di responsabilità nell'analizzare in modo critico e professionale la disciplina; ricercando i contributi più recenti in materia, ma senza dimenticare il lavoro svolto che ha consegnato in eredità l'attuale assetto.

2. LA DISCIPLINA FISCALE GENERALE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

2.1. Reddito complessivo degli enti non commerciali e attività *de-commercializzate*

Il capo III del Titolo II del testo unico sulle imposte sui redditi disciplina in modo generale il regime fiscale degli enti non commerciali, in particolare dagli articoli 143 e seguenti. Questo capo è volto a disciplinare i soggetti ex art. 73, 1° comma, lett. c) TUIR, ovverosia "*gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, gli organismi collettivi di risparmio, residenti nel territorio dello stato*". Per la ricerca che si sta avviando interessano maggiormente i primi soggetti, cioè gli enti pubblici e privati diversi dalle società, tra i quali, oltre alle persone giuridiche, si comprendono le associazioni non riconosciute, i consorzi.

La scelta di iniziare con la disciplina generale permette di avere una panoramica più chiara delle agevolazioni concesse, nella disciplina speciale, alle ONLUS; permettendo di intuire la volontà del legislatore e la *ratio* di molte misure agevolate che altrimenti perderebbero spessore. Inoltre, come enuncia la norma di rinvio ex art. 26 del D.lgs. n. 460/1997, si applicano alle ONLUS, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali; quindi gran parte delle misure contenute nel presente capitolo sono applicabili anche alle ONLUS. Questo sottolinea come il legislatore non abbia inteso le ONLUS come un nuovo soggetto, bensì "*una qualità speciale rilevante in sede tributaria*"[7]; nello specifico questo comporta la necessita di affrontare dapprima la tassazione degli enti non commerciali e solo successivamente le eventuali agevolazioni loro concesse.

[7] FUSARO A., *Il tortuoso cammino del decreto legislativo sulle Onlus*, in *il Fisco*, 1998, p. 3398.

Il reddito complessivo degli enti non commerciali è formato, come illustra l'art. 143 TUIR, dai redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi. Già da una prima lettura si capisce come siano esclusi i redditi da lavoro dipendente e lavoro autonomo, potendo tali redditi essere posseduti solo da persone fisiche[8]. Il reddito complessivo, quindi, è formato dalla sommatoria di questi redditi determinato con le regole specifiche di ogni categoria (ovunque sia prodotto e qualunque ne sia la destinazione). Questa indifferenza nella destinazione porta a trascurare completamente l'elemento della eventuale strumentalità all'attività istituzionale dell'ente[9].

L'accostamento tra la tassazione degli enti non commerciali e quella delle persone fisiche, che molte volte si fa nel linguaggio corrente, è fuorviante. Nonostante possa essere ravvisata una somiglianza nel trattamento, ci sono alcune differenze sostanziali; come, per esempio, l'esclusione dei redditi da lavoro e una disciplina diversa dei redditi fondiari. Inoltre la collocazione ci aiuta a fare un distinguo: la disciplina in oggetto si trova all'interno del titolo II che affronta la tassazione delle società, ovverosia dei soggetti passivi IRES. A titolo esemplificativo, con riferimento alla tassazione dei redditi fondiari derivanti da immobili locati, l'articolo 144 TUIR richiama l'articolo 90, 1 comma del medesimo D.P.R., cioè la norma che disciplina il regime fiscale degli immobili non strumentali posseduti dall'impresa. In questo caso la differenza rispetto al corrispondente articolo 37 TUIR per le persone fisiche è notevole. Per le persone fisiche è ammessa una riduzione forfettaria del canone pari al 5%, indipendentemente dal sostenimento di spese, mentre per gli enti commerciali è

[8]ABRITTA L., CACCIAPAGLIA L., CARBONE V., GHEIDO M.R. (a cura di); *Codice TUIR commentato*, I Edizione, 2011, Milanofiori, Assago, p. 2089.

[9]FALSITTA G., FANTOZZI A., *Commentario breve alle leggi tributarie*, 2010, Padova, p. 726.

ammessa una deduzione fino ad un massimo del 15% per spese effettivamente sostenute per gli immobili.

Il secondo periodo dell'art. 143 TUIR non considera commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, senza specifica organizzazione e alla condizione che i corrispettivi non eccedano i costi di diretta imputazione. L'apparente semplicità della norma viene contraddetta da interpretazioni divergenti circa la verifica della sussistenza dei requisiti che la rendono, quindi, particolarmente "*insidiosa*". Tale previsione normativa si inserisce, in deroga a quanto prevede l'art. 55, 2° comma, lett. a) TUIR, nella parte in cui considera produttive di reddito d'impresa le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., qualora vengano organizzate in forma d'impresa.

La prima domanda sorge in ordine all'inquadramento delle attività non rientranti nell'art. 2195 c.c.[10] e al loro riconoscimento. Le professioni intellettuali, le attività artistiche e professionali non sono attività commerciali e perciò sono escluse dall'elenco di cui all'articolo in esame. Sono molte le pronunce giurisprudenziali che aiutano ad individuare la commercialità o meno di un'attività, attraverso la sottile differenza tra produzione e prestazione di servizi. Per esempio, la Corte di Cassazione, in ordine all'attività di ristorazione, ha propeso per la qualifica industriale di produzione di servizi, rientrante quindi nell'art. 2195 c.c., 1° comma, punto 1), poiché la natura industriale di un'impresa può riscontrarsi nel semplice trattamento della materia prima, senza essere necessario che tale materia subisca mutazioni intrinseche, ma es-

[10]L'articolo in esame individua le attività suddividendole in 5 categorie: attività di produzione industriale di beni e servizi, attività intermediaria nella circolazione dei beni, attività di trasporto per terra, acqua e aria, attività bancarie e assicurativa, altre attività ausiliarie alle precedenti.

sendo sufficiente che tale attività sia preordinata alla commercializzazione di un bene direttamente utilizzabile per il consumo con caratteristiche diverse da quelle del bene originario[11]. Da ciò deriva che produzione di servizi sia tutto ciò che offre un qualcosa di nuovo, creato attraverso tale attività.

Per godere del beneficio della "*decommercializzazione"*, l'attività oltre a non rientrare tra quelle dell'art. 2195 c.c., deve rispettare congiuntamente[12] i seguenti requisiti:

- deve essere conforme alle finalità istituzionali dell'ente;
- deve essere svolta senza un'organizzazione appositamente predisposta per la sua gestione;
- i corrispettivi non devono eccedere i costi di diretta imputazione;

Per quanto riguarda la conformità alle finalità istituzionali, un caso comune è quello della gestione di un bar per soci di circoli sportivi, culturali e ricreativi. La Corte di Cassazione ha ribadito che tale attività, nonostante sia svolta da questi enti, non rientra in alcun modo tra le finalità istituzionali di essi, quindi, deve ritenersi attività di natura commerciale; i cui proventi sono soggetti ad imposizione fiscale[13]. Un altro esempio abbastanza diffuso è la gestione di un asilo da parte di una parrocchia; nel caso specifico, la Cassazione ha sancito che tale attività non rientra fra le finalità istituzionali della parrocchia, poiché tale asilo si pone all'esterno del ruolo istituzionale svolto dall'ente nel suo rapporto di ordine religioso con la comunità dei fedeli e comporta una specifica organizzazione[14].

---

[11] Corte Cassazione, Sez. civ. lavoro, Sent. n. 17974 del 01/07/2008.

[12] Ris. dell'Agenzia delle Entrate, 9 aprile 2002, n. 112/E.

[13] Corte Cassazione, Sez. civ. V, sent. n. 22533 del 26/10/2007.

[14] Corte Cassazione, Sez. civ. I, sent. n. 9529 del 08/09/1999.

La funzione dell'organizzazione nel quadro dell'art. 55 TUIR è quella di distinguere fra i redditi d'impresa e redditi di lavoro autonomo e, qualora sia assente il requisito organizzativo, l'attività produce reddito da lavoro autonomo, solamente in ordine alle attività non rientranti nell'art. 2195 c.c.. Quindi, ritornando agli enti non commerciali e all'art. 143 TUIR, non vengono considerate commerciali le attività non organizzate, non rientranti nell'art. 2195 c.c., cioè stiamo parlando di quelle attività (considerate civilisticamente non commerciali) che comunque non produrrebbero reddito d'impresa qualora fossimo nel quadro dell'art. 55 TUIR. Tale esclusione è coerente con il quadro complessivo, in quanto non computabile nella base imponibile, non considerando commerciali e quindi non trovando altra collocazione, le attività che di per se produrrebbero reddito da lavoro autonomo. Infatti si è già detto che tra il novero dei redditi degli enti non commerciali (ex art. 143 TUIR) non sono presenti i redditi da lavoro. Inoltre, si sottolinea che tale esclusione è coerente con il *nomeniuris* di tali enti, ovvero "*enti non commerciali*", enti che non esercitano un'attività commerciale.

Molte volte, nonostante l'art. 143 TUIR parli di specifica organizzazione, si potrebbero considerare commerciali anche attività in assenza di organizzazione, in ragione dell'assorbimento dei profili organizzativi dell'attività in quelli dell'ente[15].

La dottrina si è spinta a sostenere che "*le attività commerciali non possono non essere organizzate e che tutte le attività organizzate siano intrinsecamente commercia-*

[15]FALSITTA G., FANTOZZI A., *Commentario breve alle leggi tributarie*, 2010, Padova; p. 143.

li"[16], perciò qualora le attività siano svolte in forma organizzata, sebbene non rientrino tra quelle dell'art. 2195 c.c., si considerano commerciali.

L'ultimo importante requisito è quello del limite dei corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione. Il dibattito sul concetto di economicità è acceso. Alcuni autori sostengono che affinché un'attività possa definirsi economica è sufficiente che i ricavi coprano i costi, ossia che permetta di remunerare i vari fattori produttivi[17]. Per altri interpreti, invece, l'attività sarebbe economica solamente se diretta al conseguimento di un margine di profitto[18] e che un'attività viene considerata "*fiscalmente commerciale*" solamente se diretta al conseguimento di un utile. Nonostante queste due tesi, l'Agenzia delle Entrate fornisce delle indicazioni in ordine all'individuazione dei costi di diretta imputazione. Nel caso concreto si considerano costi, specificatamente imputabili, gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati per la produzione del servizio e i costi operativi diretti (come la manodopera, l'energia elettrica, le materie prime). Sono escluse le spese generali e gli stipendi per il personale amministrativo[19].

Il dibattito non è banale in quanto, sapere se il caso concreto trova riscontro nella fattispecie di cui al 2° periodo dell'art. 143 TUIR significa sapere se i proventi derivanti da essa sono tassati o esenti. Quindi se l'attività non viene considerata commerciale, e non produttiva di reddito d'impresa, i proventi che da esso derivano non trovano altre collocazioni nelle diverse categorie reddituali.

---

[16] FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, 1982, Milano, p. 239.

[17] FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, p. 337.

[18] PROTO A. M., *Determinazione del carattere commerciale di un ente*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 554.

[19] Circ. Agenzia delle Entrate, 12 maggio 1998, n. 124/E, par. 5.2.2., rimanda alla circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette 26 novembre 1981, n. 40.

Nonostante le considerazioni appena effettuate, l'esclusione operata dall'art. 143 TUIR ci fornisce una certezza; il legislatore dopo aver previsto nel primo periodo come può essere formato il reddito degli enti non commerciali, esclude nel secondo periodo la natura commerciale solo per alcune "*prestazioni di servizi non rientranti nel 2195 c.c.*". Questo significa a contrario che se l'attività rientra nella previsione dell'art. 2195 c.c., la natura commerciale non può essere mai esclusa[20].

Accanto a questa disposizione di carattere generale si affiancano alcune norme specifiche per gli enti associativi (ad esempio associazioni e consorzi) che costituiscono una *species* del più ampio *genus* degli enti non commerciali, come evidenziato all'inizio del capitolo. Quindi, è necessario leggere il primo comma dell'art. 143 TUIR in combinazione all'art. 148 TUIR, il quale, infatti, nella prima parte si riferisce alla generalità degli enti associativi. Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità agli scopi istituzionali e i contributi versati dagli associati non concorrono a formare il reddito complessivo. D'altro canto, nel secondo comma dell'art. 148 TUIR, si considerano commerciali le attività rese agli associati contro la corresponsione di un corrispettivo specifico o un contributo associativo supplementare in funzione di una specifica prestazione. Tutto ciò è coerente con i principi generali, per cui l'economicità negli enti no profit non può ricondursi ad una mera copertura dei fattori produttivi, ma deve porre attenzione alla non corrispettività dei contributi, perciò se un'attività tipicamente commerciale è coperta economicamente mediante i contributi che i soci corrispondono generalmente e indistintamente, slegando il contributo alla fruizione di un

[20] Corte Cassazione, Sez. civile V, sent. n. 606 del 13/01/2006.

servizio, quindi non può esserci commercialità, in quanto risulta completamente sprovvisto di ogni collegamento con le dinamiche del mercato[21].

Questi contributi, oltre non concorrere a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali, usufruiscono anche dell'esenzione IVA ai sensi dell'art. 4, comma 4, D.P.R. 633/1972 in quanto non considerati nell'esercizio dell'impresa.

Gli elementi importanti sono due: il perseguimento della finalità sociale dell'ente e le caratteristiche dei contributi. Queste quote associative non devono essere versate a fronte di specifiche prestazioni rese nei confronti dei propri associati, ma per favorire il perseguimento degli interessi generali dei propri associati in conformità alle finalità statutarie[22]; per quanto riguarda la conformità dell'attività alle finalità sociali si deve avere riguardo al rapporto di strumentalità[23].

La disposizione contenuta nel secondo comma dell'art. 148 TUIR è coerente con quanto detto finora; se l'attività infatti viene svolta dietro specifico corrispettivo è ravvisabile un rapporto sinallagmatico, perciò non vi sono problemi a considerarla commerciale. Per evitare abusi, detto corrispettivo può anche prendere la veste di contributo aggiuntivo, commisurato al servizio ricevuto in cambio. Si deve naturalmente stare attenti alla disposizione ex art. 143, 1° comma, TUIR, coordinando le due fattispecie.

Dopo aver tratteggiato delle linee guida degli enti associativi, avendo cura di valorizzare quelle prestazioni in cui si è di fronte ad una erogazione di ricchezza esisten-

---

[21]FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, p. 337.

[22]Ris. Agenzia Entrate, 7 marzo 1992, n. 431323.

[23] Corte di Cassazione, sez. I civile, sent. n. 2573 del 29/03/1990.

te (e non di nuova produzione)[24], l'art. 148 disciplina nello specifico alcune determinate categorie di enti, inserendo delle deroghe alle disposizioni generali appena citate all'interno di uno schema di regole-eccezioni di non immediata intuizione.

L'art. 148, comma 3, TUIR stabilisce che per le associazioni politiche, sindacali, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale, e di formazione extra scolastica non sono considerate commerciali le attività rese nei confronti degli associati diretti, ovvero associati, partecipanti o iscritti, e di associati indiretti, cioè iscritti ad altre associazioni che, per statuto o legge, formano assieme all'associazione prestatrice un'unica organizzazione a livello locale o nazionale. Le attività possono anche essere accompagnate da un corrispettivo specifico, in deroga al precedente comma, ma devono sempre essere effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali dell'ente.

Il comma 4 dell'art. 148 TUIR, in deroga a quanto detto nel comma 3, sancisce una presunzione di commercialità per determinate attività[25]. Si è ritenuto opportuno precisare che determinate attività citate nel comma 4, se svolte da enti pubblici ex art. 74, comma 2, TUIR, non sono considerate commerciali[26].

Il comma 5 dell'art. 148 TUIR prevede un'eccezione rispetto al comma 4 per le associazioni di promozione sociale (ex art. 2 L 383/2000) comprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e) della L 287/1991, nel senso di non considerare com-

[24]MICCINESI M., *I tributi diretti erariali*, in *Manuale di diritto tributario*, 1999, Milano, p. 670.

[25]L'art. 148, comma 4, TUIR nomina ad esempio le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, somministrazioni di pasti, erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, prestazioni alberghiere, alloggio, trasporto e deposito, servizi portuali e aeroportuali, continua elencando: a)gestione di spacci aziendali e di mense, b)organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, c)gestione di fiere e esposizioni a carattere commerciale, d)pubblicità commerciale, e)telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

[26] Circ. dell'Agenzia delle Entrate, 29 agosto 1991, n. 26/E.

merciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuate da bar o esercizi similari, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale; inoltre anche l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempre se rivolti ad associati interni o esterni. Questa eccezione rinforza la tesi sostenuta dalla giurisprudenza, citata in precedenza, che considera commerciale la somministrazione di alimenti e bevande all'interno di circoli culturali.

L'organizzazione di viaggi o soggiorni turistici non viene considerata commerciale neanche qualora venga svolta da organizzazioni politiche, sindacali e di categoria e da confessioni religiose riconosciute ai sensi del comma 6 dell'art. 148 TUIR.

L'ultima fattispecie agevolata in tal senso riguarda le organizzazioni sindacali e di categoria, non considerando commerciali le cessioni delle pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro, oppure l'assistenza privata resa prevalentemente nei confronti degli associati. Nel caso specifico, tali pubblicazioni possono essere cedute contro pagamento di corrispettivi specifici che, però, non possono eccedere i costi di diretta imputazione.

Dopo aver disciplinato le fattispecie agevolative il legislatore si preoccupa di evitare gli abusi, prevedendo l'obbligatorietà di alcune clausole statutarie[27] che garantiscano

[27]Ai fini delle agevolazioni in esame l'ente deve inserire nell'atto costitutivo o nello statuto:

a la clausola di divieto di distribuire anche in modo indiretto utili e avanzi di gestione;

b l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di scioglimento, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità;

c prevedere una disciplina uniforme del rapporto associativo, garantendone l'effettività e il diritto di voto;

d obbligo di redigere e approvare il rendiconto economico e finanziario secondo lo statuto;

la non lucrosità dell'attività, la democraticità della struttura e la trasparenza organizzativa. È possibile, quindi, ravvisare una somiglianza e un collegamento con le clausole statutarie previste all'art. 10 D.lgs. 460/1997 in materia di ONLUS[28].

Una particolare somiglianza tra le ONLUS e gli enti associativi è ravvisabile anche per quanto concerne l'imposta sugli spettacoli. Infatti, ai sensi dell'art. 23 D.lgs. 460/1997, sono esenti dall'imposta sugli spettacoli ex D.P.R. 640/1972 le attività spettacolistiche svolte *occasionalmente* dalle ONLUS e dagli enti associativi di cui al 3° comma dell'art. 148 TUIR (associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona), in concomitanza di ricorrenze o celebrazioni. L'esenzione in esame è subordinata alla presentazione di una comunicazione preventiva all'ufficio competente[29].

L'ultimo comma dell'art. 143 TUIR prevede due ipotesi di non imponibilità: i proventi derivanti da raccolte pubbliche e contributi corrisposti dall'amministrazione pubblica.

---

e eleggibilità singola degli organi amministrativi e principio del voto singolo ex art. 2532, comma 2, c.c., sovranità dell'assemblea dei soci, criteri di ammissione ed esclusione, idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari e delle relative delibere;

f intrasmissibilità delle quote morti causa;

g le disposizioni delle lettere c) ed e) non si applicano alla associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha firmato accordi.

[28] Ris. Agenzia delle Entrate, 25 gennaio 2007, n. 9/E.

[29] Circ. Agenzia delle Entrate, 7 settembre 2000, 165/E, par. 1.3.4. Oltre a tale agevolazione, nel caso in cui gli introiti degli intrattenimenti siano destinati alle ONLUS a fini di beneficienza, la base imponibile è ridotta al 50%, ai sensi dell'art. 5, comma 1, D.P.R. 640/1972.

Sono due agevolazioni in linea con i principi dell'ordinamento, in quanto non sarebbero attività dedite al produrre reddito d'impresa e non risultano essere attività commerciali.

In ordine alle raccolte pubbliche di fondi, affinché i proventi siano non imponibili, è necessario che venga rispettato il requisito della occasionalità e la concomitanza di celebrazioni e ricorrenze.

In queste circostanze possono essere scambiati beni di modico valore, in cambio di un corrispettivo, e anche i proventi derivanti dalla loro cessione risultano esenti. Tali proventi sono esclusi da ogni altro tributo e non solo dall'imposta sui redditi e dall'IVA, come sancito dall'art 2, comma 2, D.lgs. 460/1997. I dubbi rimasti in merito riguardano cosa si debba intendere per occasionalità e per modico valore. L'art. 2 comma 3 del D.lgs. 460/1997 rimanda all'approvazione di un decreto ministeriale il chiarire quali debbano essere le condizioni affinché si possa considerare occasionale la raccolta pubblica di fondi. Neanche i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate possono aiutare. L'agenzia si limita a citare la legge e a dire che "*sono esenti i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali anche con scambio/offerta di beni di modico valore (es. cessioni di piante o frutti) o di servizi a coloro che fanno le offerte*"[30]. In un chiarimento più recente, l'Agenzia delle Entrate accosta l'occasionalità dell'iniziativa ad un apparato organizzativo e a relativi costi amministrativi e di gestione contenuti[31].

Entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio gli enti non commerciali devono redigere un rendiconto rigoroso, seguito da una relazione illustrativa, nella quale devono es-

[30] Circ. Agenzia delle Entrate, 12 maggio 1998, n. 124/E, par. 2.1.

[31] Circ. Agenzia delle Entrate, 31 ottobre 2007, n. 59/E, par. 6.

sere descritti i proventi e le spese sostenute in occasione di quel determinato evento, a tutela della fede pubblica. L'obbligo è sancito dall'art 20 del D.P.R. 600/1973 e il rendiconto deve essere redatto ai sensi dell'art. 22 del medesimo testo di legge. Non c'è solamente la necessita di sorvegliare la raccolta dei fondi, ma vi è l'esigenza di assicurare l'effettiva destinazione di detti fondi a finanziare l'attività per cui la raccolta sia stata attivata. Per questo motivo nella relazione illustrativa che accompagna il rendiconto deve essere indicato non solo l'importo dei fondi raccolti risultante dalla documentazione attestante i singoli versamenti ma anche le somme effettivamente destinate alle attività e ai progetti che si intendeva realizzare[32].

L'articolo 3, comma 1, lettera i) del D.P.C.M. n. 329 del 21/03/2001 ha attribuito all'Agenzia delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ora al Ministero del lavoro e delle politiche sociali) la funzione di controllo sulle attività di raccolta dei fondi, al fine di evitare degli abusi e di non minare le pari opportunità di accesso ai mezzi di finanziamento. Le misure agevolate appena illustrate (ex art. 143, 3° comma) sono concesse anche alle ONLUS grazie al rinvio ex art. 26 D.lgs. 460/1997.

Il secondo punto del 3° comma dell'art. 143 TUIR è dedicato alla non imponibilità dei contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche agli enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento[33], di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

In questo caso, è richiesto che l'attività svolta abbia una finalità sociale e rientri tra le finalità istituzionali dell'ente. Il contributo può essere sia sottoforma di corrispettivo

[32] Circ. Agenzia delle Entrate, 31 ottobre 2007, n. 59/E, par. 6.

[33] ex art. 8, comma 7, del D.lgs. 502/1992 come sostituito dall'art. 9, comma 1, lett. g) del D.lgs. 517/1993.

specifico sia di contributo a fondo perduto[34], poiché la formulazione della norma è generale e non distingue le tipologie di contribuzione.

Nel caso dei contributi pubblici l'esenzione c'è solamente per le imposte dirette, rimanendo di conseguenza soggetti a tutte le altre imposte (compresi gli adempimenti ad esse collegate) come ad esempio gli obblighi di fatturazione per l'IVA. Tutto ciò poiché è assente una norma armonizzante, simile a quella presente per le raccolte pubbliche di fondi, tra le imposte dirette e indirette.

L'esenzione in esame è finalizzata all'esternalizzazione ai privati di servizi di interesse pubblico in quanto la separazione (funzione di finanziamento e produttiva) dovrebbe contribuire al ridurre i deficit strutturali che caratterizzano molti enti pubblici e allo stesso tempo, garantire la conformità delle attività convenzionate agli interessi della collettività sociale[35].

L'art. 144 TUIR rinvia alle norme contenute nel titolo I per la determinazione dei singoli redditi. Per ragioni di sintesi si analizzeranno solamente le disposizioni speciali per gli enti non commerciali.

In ordine alla tassazione dei redditi di capitale, l'art. 4, comma 1, lett. q) del D.lgs. 344/2003, ha previsto che, in attesa che gli enti non commerciali vengano ricompresi nei soggetti passivi dell'imposta sul reddito, gli utili percepiti (anche nell'esercizio d'impresa) non concorrono alla formazione del reddito imponibile per il 22,26% del loro ammontare[36]. È stato chiarito che sono soggetti a tale disposizione sia gli utili

[34] Circ. Agenzia delle Entrate, 16 luglio 1998, n. 188/E, par. 1.

[35] Relazione illustrativa al D.lgs. 460/1997.

[36] Prima della modifica intervenuta ad opera dell'art. 1, comma 655, della L 190/2014, l'esclusione era del 95% del loro ammontare.

derivanti da partecipazioni qualificate che non qualificate, anche erogati da società estere. Rimane valida la piena imponibilità degli utili derivanti da società localizzate in paesi a fiscalità privilegiata. Inoltre, tale disposizione, vista la genericità del tenore letterale "*in qualunque forma corrisposti*", è applicabile anche agli utili degli strumenti finanziari partecipativi e contratti di associazione in partecipazione[37].

L'esclusione del 22,26% degli utili percepiti, ridotta rispetto al precedente 95%, si applica anche "*agli utili messi in distribuzione nel 2014*". Tale vertiginoso aumento del regime impositivo, quindi, ha efficacia retroattiva. Per "*mitigare*" tale effetto negativo retroattivo l'art. 1, comma 656, della L. 190/2014 *("Finanziaria 2015")* ha istituito, limitatamente agli utili percepiti nel 2014, un credito d'imposta pari alla differenza tra la maggiore imposta dovuta con la nuova disciplina, rispetto a quella dovuta con la vecchia normativa. Tale credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi dell'anno successivo a quello in corso al 1° gennaio 2014 e può essere utilizzato in compensazione nei periodi 2016, 2017 e 2018, rispettivamente nella misura massima di un terzo ciascuno[38]. Merita sottolineare che tale modifica dell'imposizione fiscale sugli utili percepiti dagli enti non commerciali è stata finalizzata ad equiparare la tassazione sui dividendi percepiti dagli enti non commerciali con quella applicata agli utili percepiti dalle persone fisiche[39].

Si configura come reddito d'impresa tutto ciò che deriva dal'esercizio di un'impresa commerciale, cioè dallo svolgimento delle attività ex art. 55, commi 1 e 2, TUIR. Sono già state sottolineate alcune delle peculiarità degli enti non commerciali in or-

[37] Circ. Agenzia delle Entrate, 16 giugno 2004, n. 26/E, par. 3.7.

[38] Ris. Agenzia delle Entrate, 31 luglio 2015, n. 70/E.

[39] Relazione tecnica alla Legge di Stabilità, L. 190/2014, Ministero dell'economia e delle finanze, p. 168.

dine al disconoscimento della commercialità per determinate attività. Concorrono a formare il reddito d'impresa, se conseguiti nell'esercizio di attività commerciali (ai sensi dell'art. 5 del D.lgs. 239/1996) anche interessi, frutti, maggiori somme tra prezzo di vendita e prezzo di acquisto di obbligazioni emesse da banche o società per azioni, con azioni quotate in mercati regolamentati, frutti del titolo di debito pubblico e di altri titoli ex. art. 3 DPR 601/1973.

L'art. 144, comma 4, TUIR disciplina il caso di spese e altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali. Nel caso specifico, è ammessa in deduzione la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di ricavi e proventi.

Dopo aver delineato il principio di tassazione degli enti non commerciali e aver parlato dell'esclusione dall'area della commercialità delle attività non rientranti nell'art. 2195 c.c. (ai sensi del secondo periodo del primo comma dell'art. 143 TUIR), e delle attività rese nei confronti di soci o associati da parte degli enti associativi (ai sensi dell'art. 148 TUIR), in ordine alla qualificazione del reddito d'impresa, occorre chiedersi cosa si intenda per "*svolgimento dell'attività commerciale produttrice di reddito d'impresa*". Il quesito verte in ordine alla distinzione tra attività commerciali che generano reddito d'impresa e attività commerciali che generano redditi diversi poiché esercitate in forma occasionale, cioè senza professionalità abituale.

Il caso concreto molto diffuso riguarda l'organizzazione, a cadenza annuale, di fiere e manifestazioni da parte di associazioni e comitati. L'Agenzia delle Entrate, adeguandosi a numerosi interventi giurisprudenziali, ha sottolineato che la qualifica di

imprenditore può determinarsi anche da un solo affare avuto riguardo alla rilevanza economica e alle operazioni che il suo svolgimento comporta. Inoltre, è del tutto irrilevante che l'esercizio di impresa si esaurisca in un singolo affare, (una sola volta l'anno e per breve periodo) poiché può costituire impresa la realizzazione di un unico affare quando implichi il compimento di una serie continuata di atti economici[40].

Gli enti non commerciali, per l'attività commerciale esercitata, hanno l'obbligo di tenere una contabilità separata (ai sensi dell'art. 144, comma 2, TUIR). Ne sono esclusi i soggetti obbligati alla tenuta della contabilità pubblica, al fine di evitare un doppio onere.

Gli enti commerciali che hanno un volume di ricavi superiore a 400.000 € (se hanno per oggetto prestazioni di servizi) oppure a 700.000 € (se esercenti altre attività) hanno l'obbligo di tenere la contabilità ordinaria. Di contro, gli enti che rientrano nei limiti appena citati (sanciti dall'art. 18 del D.P.R. 600/1973) possono scegliere di applicare il regime della contabilità semplificata.

Gli enti che sono ammessi alla contabilità semplificata, possono optare per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa, ex art. 145 TUIR, applicando all'ammontare dei ricavi un coefficiente di redditività (modulato a seconda del volume d'affari e dell'attività svolta)[41]: prestazione di servizi o altre attività. Nel caso di enti

---

[40]Ris. Agenzia delle Entrate, 20 giugno 2002, n. 204/E; Ris. Agenzia delle Entrate, 20 maggio 2002, n. 148/E; Corte di Cassazione, sez. civ., sent. n. 4407 del 10/05/1996

[41] Ai sensi dell'art. 145, 1° comma, TUIR gli enti non commerciali che effettuano prestazioni di servizi possono calcolare il reddito:

- fino a 15.493,70 € (30.000.000 Lire) applicando un coefficiente di redditività pari al 15%;
- da 15.493,70 € (30.000.000 Lire) applicando un coefficiente del 25%.

Per gli enti non commerciali che esercitano altre attività:

- fino a 25.822,84 € (50.000.000 Lire) applicando un coefficiente pari al 10%;

che svolgono contemporaneamente sia prestazioni di servizi, sia altre attività il coefficiente si determina a seconda dell'attività prevalente, mentre se tale prevalenza non è rilevabile si presume che effettuino prestazione di servizi. Non possono essere calcolati, con metodo forfettario, le plusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze attive, i dividendi e gli interessi, i proventi immobiliari, rispettivamente ex artt. 86, 88, 89, 90 TUIR.

Il regime ex art. 145 TUIR fa salvi gli altri due regimi forfettari: quello ex L. 398/1991, all'origine riservato alle sole associazioni sportive dilettantistiche, poi esteso anche alle associazioni senza scopo di lucro, alle pro-loco, per mezzo del D.L. 417/1991; l'art. 2 della L. 350/2003 ha esteso il regime in questione anche alle associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche di musica e danza popolare, senza scopo di lucro.

Il regime in questione (L. 398/1991) permette di calcolare la base imponibile ai fini delle imposte sui redditi applicando il coefficiente del 3% al totale dei proventi derivanti da attività commerciale, oltre a tale agevolazione sono ammessi dei benefici anche per l'IVA. Nel campo dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 74, comma 6, D.P.R. 633/1972, si può portare in detrazione dall'imposta da versare una quota forfettaria[42], senza portare poi in detrazione l'imposta sugli acquisti. Oltre a benefici di carattere sostanziale, sono concessi anche benefici formali: l'esonero dal-

---

- da 25.822,84 € (50.000.000 Lire) applicando il coefficiente del 15%;

[42] L'art. 74, comma 6, D.P.R. 633/1972 ammette di portare in detrazione forfettariamente:

- il 50% per i proventi da intrattenimenti, giochi e altre attività di cui alla tariffa allegata al D.P.R. 640/72;
- il 10% per le sponsorizzazioni;
- 1/3 per i diritti televisivi.

la redazione e dalla tenuta delle scritture contabili, bilancio, inventario, libro giornale, registro beni ammortizzabili, ai sensi degli artt. 14, 15, 16, 18, 20 del DPR 600/1973, e degli adempimenti di fatturazione, registrazione fatture, tenuta registri ai sensi del titolo II del DPR 633/1972.

Prima di porre la nostra attenzione su di un nuovo intricato problema: "*la perdita della qualifica di ente non commerciale*", si devono fare alcuni cenni sugli oneri deducibili e detraibili, a norma degli articoli 146 e 147 TUIR.

Sono deducibili dal reddito complessivo, ai sensi dell'art. 146 TUIR, se non sono già stati dedotti dal reddito d'impresa, gli oneri di cui all'art. 10, comma 1, lettere a), f) e g) TUIR che riguardano, rispettivamente, gli oneri gravanti sugli immobili che concorrono a formare il reddito, le somme corrisposte ai dipendenti per gli uffici elettorali e i contributi, donazioni erogate alle organizzazioni non governative ex art. 28 L. 49/1987, operanti nel campo della cooperazione internazionale.

Sono detraibili dall'imposta lorda nella misura del 19%, ai sensi dell'art. 147 TUIR, gli oneri indicati alle lettere a), g), h), h-*bis*), i), i-*bis*), i-*quater*) e i-*octies*) del comma 1 dell'art. 15 TUIR, ovverosia interessi passivi per mutui agrari, spese per conservazione di beni vincolati, erogazioni liberi in denaro nel settore culturale e artistico, beni ceduti gratuitamente a soggetti che operano nel mondo dell'arte e della cultura, erogazioni liberali a favore dello spettacolo, erogazioni liberali in favore di ONLUS e società di mutuo soccorso e istituti scolastici.

Per approfondire la tematica delle erogazioni liberali effettuate da enti non commerciali si rinvia al capitolo afferente alle agevolazioni "*indirette*" riservate alle ONLUS[43].

2.2. Perdita della qualifica di Ente Non Commerciale

L'ente non commerciale perde la sua qualifica, ai sensi del primo comma dell'art. 149 TUIR, qualora eserciti *prevalentemente* attività commerciale per un intero periodo d'imposta, indipendentemente dalle previsioni statutarie. La norma, introdotta dal D.lgs. 460/1997 TUIR, va oltre alle formalità degli statuti e guarda all'effettività dell'attività svolta, recependo un orientamento ormai consolidato in giurisprudenza[44].

L'articolo in questione contiene una norma di carattere procedurale, in quanto legittima l'attività dei verificatori nella determinazione della natura dell'ente in base all'attività effettivamente svolta, indipendentemente da ciò che è scritto nello statuto. Per la classificazione di un ente non commerciale, non sono stati introdotti nuovi requisiti. *In primis* la "*non commercialità*" dell'ente è determinata a priori dall'art. 74, comma 4, TUIR, cioè sulla base di quanto indicato negli statuti, solo successivamente possono essere applicati gli indici ex art 149 TUIR. In altre parole, le disposizioni contenute nell'art. 74 TUIR operano sul piano della qualificazione dell'ente dall'esterno dell'insieme delle norme dedicate agli enti non commerciali, viceversa i criteri quantitativi ex art. 149 TUIR operano all'interno di tale sistema[45]. Si ricorda

[43] cfr. par. 4.1.

[44] Corte Cassazione, sez. I, sent. n. 1633 del 15/02/1995.

[45] INTERDONATO M. *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive*; in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 227.

peraltro che tali indici, agendo successivamente alla qualificazione come non commerciale dell'ente, tengono già in considerazione delle attività de-commercializzate (agevolazione riservata agli enti non commerciali).

La perdita della qualifica di ente non commerciale ha valenza, non solo ai fini delle imposte dirette, ma anche ai fini IVA, per via del richiamo operato dall'art. 4, 9° comma, D.P.R. 633/1972. Le disposizioni analizzate fino ad ora sono riservate agli enti non commerciali, quindi nel caso di perdita dei requisiti l'ente rientra nei soggetti ex art. 73, comma 1, lettera b) TUIR, vedendosi applicare in tal modo il regime fiscale "*ordinario*" previsto per le imprese commerciali, ex. art 81 TUIR, nel quale il reddito d'impresa attrae a se ogni provento da qualunque fonte proveniente.

L'arco temporale nel quale occorre verificare i requisiti è "*l'intero anno solare*". L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per mediante tale locuzione si intende solamente il periodo di osservazione dell'attività dell'ente, restando tuttavia sufficiente, ai fini della qualifica commerciale, che la prevalenza sussista per la maggior parte del periodo d'imposta[46].

Occorre chiedersi come si misuri la prevalenza dell'attività commerciale. Per questo motivo il comma 2 dell'art. 149 TUIR fornisce degli indici-guida di cui si deve tenere conto per la qualificazione commerciale dell'ente. Nello specifico si deve porre attenzione ai seguenti parametri:

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

[46] Circolare Agenzia delle Entrate, 12 maggio 1998, n. 124/E, par. 1.3.

- prevalenza dei *ricavi* derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività istituzionali;
- prevalenza dei *redditi* derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, come ad esempio quote associative, contributi e liberalità;
- prevalenza delle *componenti negative* inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Questi indici, come ha riconosciuto anche l'Agenzia delle Entrate, non hanno carattere vincolante, non si tratta di presunzioni di commercialità, ma sono particolarmente significativi e inducono ad un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata[47]. Tali indici non comportano l'automatica perdita della qualifica di non commercialità, risultando perciò opportuno effettuare un'analisi complessiva che tenga conto dell'intera organizzazione e di ulteriori elementi (comprese le caratteristiche complessive dell'ente). È stato ricordato che se tali indici non comportano l'automatica perdita di qualifica di ente non commerciale, allora tale elenco non è esaustivo, essendo possibile per gli organi accertatori fare ricorso ad altri parametri[48].

Non poche problematiche sono sorte in ordine "*all'anomala*" decorrenza della perdita della qualifica di ente non commerciale. Il 3° comma dell'art. 149 TUIR sancisce che il mutamento della qualifica opera dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e che l'iscrizione dell'inventario (di cui all'art. 15 D.P.R. 600/1973) deve avvenire entro 60 giorni dall'inizio di detto periodo

[47] Circ. Agenzia delle Entrate, 12 maggio 1998, n. 124/E, par. 1.3.

[48] D'ANGELO E., in *Commentario al Testo Unico sulle Imposte sui Redditi*, TINELLI G. (a cura di), 2009, Padova, p. 1281.

d'imposta. Perciò è necessaria una valutazione prospettica da parte dell'ente, per pianificare correttamente gli adempimenti fiscali e contabili da porre in essere, così da non incorrere in eventuali sanzioni per la mancata tenuta della contabilità e una ricostruzione del reddito fondata su elementi presuntivi. La disposizione contenuta nella norma è criticabile poiché molti elementi economici possono essere appresi solo alla fine del periodo e di conseguenza il mutamento della qualifica può essere verificato solamente a consuntivo[49]. È però opportuno evidenziare come sia stata adottata una soluzione differente rispetto a quella adottata in materia di regimi contabili, in cui le variazioni quantitative dei ricavi proventi producono i loro effetti dal periodo successivo.

Circa il problema della decorrenza dell'efficacia della perdita della qualifica, probabilmente, il 1° comma dell'art. 149 TUIR ha usato il termine "*intero periodo d'imposta"*, quale elemento ponderatore ai fini della verifica. La limitazione temporale dell'anno d'imposta grava gli enti che, per circostanze straordinarie, hanno registrato a consuntivo dei ricavi commerciali maggiori rispetto a quelli di altro genere, ovvero gli enti che, in un determinato periodo d'imposta, hanno ottenuto ricavi straordinari afferenti attività commerciali maggiori di quanto preventivato. Quindi, se si seguissero alla lettera gli indici guida, tali enti rischierebbero di vedersi privare della qualifica di enti non commerciali; conseguenza del tutto irragionevole. Non si comprende come, in un giudizio complessivo sulle attività dell'ente, non si possa tenere presente il verificarsi di eventuali circostanze o eventi straordinari.

---

[49] INTERDONATO M., *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive*; in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 226.

In conformità con quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate in ordine alla necessità di un giudizio che tenga conto della situazione complessiva e della particolare soluzione adottata in merito all'efficacia della perdita della non commercialità, non ci si dovrebbe limitare a verificare unicamente la prevalenza per la maggior parte del periodo d'imposta, ma si dovrebbe controllare che la prevalenza sia stata *sistematica*, non straordinaria, *durante l'intero periodo d'imposta*.

Le disposizioni ai sensi contenute nell'art. 149 TUIR ai fini della perdita della qualifica di ente non commerciale non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche e alle associazioni sportive dilettantistiche. La mancata applicazione dei parametri appena esaminati sarebbe dovuta, per alcuni, al fatto che il riconoscimento civile degli enti ecclesiastici e delle associazioni sportive dilettantistiche presuppone già a priori un'indagine sul tipo di attività dagli stessi esercitata, per cui risulterebbe superfluo duplicare il controllo fiscale[50]. La riflessione in ordine all'eventuale cancellazione di una ONLUS dall'anagrafe e la conseguente possibile perdita della qualifica di ente non commerciale necessità di un'analisi più approfondita che si propone in seguito.

3. LA DISCIPLINA FISCALE SPECIALE DELLE ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITÀ SOCIALE (ONLUS)

3.1. Requisiti soggettivi e oggettivi per la qualifica di ONLUS, attività istituzionali e connesse (divieto di svolgere altre attività), alcuni fenomeni significativi ("Trust ONLUS")

[50] D'ANGELO E., in *Commentario al Testo Unico sulle Imposte sui Redditi*, TINELLI G. (a cura di), 2009, Padova, p. 1283.

Le ONLUS sono state introdotte dagli articoli 10-30 del D.lgs. 460/1997. Tale decreto, oltre ad aver creato delle norme *ad hoc* per questi nuovi soggetti, ha novellato molti articoli di altri testi normativi (IVA, TUIR) per armonizzare la disciplina.

Si è già detto di come le ONLUS presentino delle anomalie sotto il profilo civilistico; l'istituto presenta un'ibrida conformazione, si compone infatti di elementi tipici della tradizione anglosassone (è ispirato all'idea dell'ente no profit) e civilistica (componente solidaristica)[51]. Parlando degli enti non commerciali in generale, la riflessione verteva sulla differenza tra attività commerciale e attività non commerciale, invece, con le ONLUS l'attenzione si sposta sullo scopo e sui destinatari della prestazione erogata. Per la prima volta, forse, si è cercato di valorizzare lo scopo perseguito distaccando lo sguardo dalla natura dell'attività che viene svolta[52]. La normativa tributaria introduce dunque delle peculiarità che non vogliono scardinare la struttura privatistica bensì integrarla ed aggiornarla.

Prima di passare agli aspetti meramente fiscali, è importante porre attenzione ai soggetti che possono diventare ONLUS e alle caratteristiche che devono avere, alle formalità.

3.1.1. Requisiti soggettivi

L'art. 10 del D.lgs. 460/1997 stabilisce che possono acquisire la qualifica di ONLUS le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato. Questo articolo va letto in combinazione al comma 10, il quale esclude dal novero dei soggetti legittimati all'acquisizione delle qualifica ONLUS gli enti pubblici e le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti ex L.

[51] TABET G., *Onlus: profili soggettivi della fattispecie*, in *il Fisco*, 1998, p. 2890.

[52] TABET G., *Onlus: profili soggettivi della fattispecie*, in *il Fisco*, 1998, p. 2891.

218/1990 (enti frutto della c.d. "*legge Amato*" per la ristrutturazione degli istituti di credito pubblici), i partiti e i movimenti politici, le associazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria. L'elenco di cui all'art. 10, per tanto, non è tassativo; si è però ritenuto opportuno "*chiuderlo*" per evitare degli abusi. Sono stati esclusi gli enti pubblici per favorire la crescita e l'autonomia del terzo settore dai canali di allocazione diretta delle risorse pubbliche, mentre le società commerciali sono state escluse per evitare forzature eccessive, che sarebbero derivate dalla loro inclusione, rispetto ai principi dell'ordinamento civilistico, in seguito all'obbligatorio rispetto dei stringenti requisiti[53].

La giurisprudenza ha sottolineato questa "*apertura*" (provocata dalla "*non tassatività*"), specificando che chiunque non possa essere riconosciuto come fondazione, associazione o comitato e che allo stesso tempo non abbia i requisiti di cui al comma 10, può diventare ONLUS, per forza della generica disposizione "*gli altri enti di carattere privato*"[54]. È stata pertanto esclusa la cancellazione (dall'Anagrafe ONLUS) per il solo fatto che la stessa sia partecipata da un ente pubblico. Il comma 10 dell'art. 10 D.lgs. 460/1997 ha la funzione di identificare i c.d. "*enti esclusi*" dalla qualifica ONLUS, senza peraltro vietare che questi partecipino in soggetti giuridici autonomi aventi le caratteristiche di una ONLUS[55]. L'Agenzia delle Entrate ha mutato il suo orientamento, permettendo quindi agli enti pubblici e alle società commerciali la costituzione (o partecipazione) di ONLUS, nonostante questi soggetti siano

[53] Relazione illustrativa al decreto legislativo 460/97, p. 7.

[54] Si veda per esempio: Comm. trib. reg. di Bari, sent. 122 del 22/01/2015.

[55] Cassazione Civile, sez. trib., sent. n. 11148 del 20/02/2013.

nella compagine sociale numericamente prevalenti e assumano un ruolo determinante nella definizione degli atti di indirizzo e gestione dell'ente[56].

Gli enti, che l'art. 10 D.lgs. 460/1997 richiama espressamente (associazioni, comitati, fondazioni), sono disciplinati nel primo libro del codice civile e, da sempre, la dottrina civilistica li considera espressione concreta di uno scopo ideale, non lucrativo (scopo che invece muove la costituzione di una società commerciale che trova la sua disciplina nel libro V del lavoro). Sebbene non sia stata costituita una forma giuridica *ad hoc* per le ONLUS si è ritenuto opportuno travisare in questi enti i destinatari privilegiati, poiché espressione di interesse sociale e ideale che ben si presta all'individuazione dei confini del Terzo settore. Si ritiene utile dunque, per questo motivo, spendere qualche riga al fine di distinguere le fattispecie.

Sebbene tutti i soggetti citati siano disciplinati in modo ravvicinato nel codice, le sostanziali differenze si concentrano sul riconoscimento della personalità giuridica, sulla responsabilità degli associati o partecipanti, quindi sulla possibilità del fallimento e sulla volontà che muove la loro attività.

Nelle fondazioni ciò che rileva è il patrimonio e la volontà del fondatore che gli organi direttivi hanno l'obbligo di perseguire. Non essendo presenti associati, in caso di dissesto si vedrebbe fallire solamente la fondazione, in quanto dotata di personalità giuridica e di un suo patrimonio.

---

[56] Circ. Agenzia delle Entrate, 1° agosto 2011, n. 38/E, par. 2. In passato la possibilità per gli enti pubblici e le società commerciali di costituire o partecipare ad una ONLUS era circoscritta all'ipotesi che questi non fossero numericamente prevalenti e che non esercitassero una posizione dominante di indirizzo, poiché si voleva evitare un abuso e un aggiramento del divieto ex art. 10, comma 10, D.lgs. 460/1997. In tal senso si veda la Ris. Agenzia delle Entrate, 28 dicembre 2004, n. 164/E.

L'associazione può essere *riconosciuta* o *non riconosciuta*, a seconda che abbia o meno personalità giuridica. L'associazione riconosciuta gode di personalità giuridica, e gli associati non sono responsabili illimitatamente. Cosa diversa è l'associazione non riconosciuta, non essendo una persona giuridica, gli associati sono responsabili solo qualora abbiano agito in nome e per conto dell'associazione: quindi in caso di fallimento la procedura verrebbe estesa anche all'associato che abbia posto in essere l'atto che generante il dissesto (solitamente si tratta del'amministratore ed è necessario il nesso di causa tra l'atto posto in essere e la causa del fallimento).

I comitati, per loro natura, dovrebbero essere temporanei, poiché creati per raggiungere scopi finiti nel tempo. Ci si è chiesto se il comitato, data la sua intrinseca temporaneità, fosse compatibile con l'esercizio di attività d'impresa (dove sarebbe necessaria professionalità e abitualità). A questa domanda si è risposto positivamente, ritenendo che la professionalità sia presente anche nel compimento di un unico affare, come è già stato detto in precedenza. Nei comitati, gli organizzatori rispondono in modo illimitato e solidale delle obbligazioni assunte.

L'art. 10 D.lgs. 460/1997, tra i requisiti obbligatori, statuisce che l'atto costitutivo deve essere redatto nella forma dell'atto pubblico, scrittura privata autenticata o registrata. Il legislatore si è preoccupato di dare una forma minima all'atto costitutivo (pur non essendo prevista per tutte le tipologie di enti). Per esempio, per la costituzione delle fondazioni e delle associazioni riconosciute è obbligatorio l'atto pubblico, mentre per i comitati e le associazioni non riconosciute non è richiesto l'adempimento di alcun obbligo di forma.

3.1.2. Requisiti oggettivi

Gli statuti o gli atti costitutivi devono contenere espressamente alcuni requisiti ben precisi, elencati nell'art. 10 D.lgs. 460/1997. Le ONLUS possono svolgere l'attività solamente in settori ben precisi, nello specifico: assistenza sociale e socio-sanitaria, assistenza sanitaria, beneficienza, istruzione, formazione, sport dilettantistico, tutela e, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla L. 1089/1939, tutela e valorizzazione dell'ambiente e della natura, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili, ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidata ad Università.

Per quanto riguarda l'attività di ricerca svolta dalle fondazioni il decreto che ne ha statuito le condizioni di effettiva operatività è arrivato solamente nel 2003 (con il D.P.R. 135/2003), ben sei anni dopo l'emanazione del decreto del 1997. Questo lungo periodo di attesa ha contribuito a lasciare nell'incertezza un settore strategico per l'intero paese. Il decreto in esame ha individuato gli ambiti di ricerca che rispondono ad un particolare interesse sociale[57] ribadendo come tale regime sia riservato solamente alle fondazioni. Tale previsione crea una disparità di trattamento del tutto in-

[57] L'art. 2 del DPR 135/2003 individua i seguenti ambiti:

- prevenzione, diagnosi e cura di tutte le patologie dell'essere umano;
- prevenzione e limitazione dei danni derivanti dall'uso di droghe,
- studio delle malattie ad eziologia di carattere ambientale;
- produzione di nuovi farmaci e vaccini per uso umano e veterinario;
- metodi e sistemi per aumentare la sicurezza nella categoria agroalimentare e nell'ambiente a tutela della salute pubblica;
- riduzione dei consumi energetici;
- smaltimento dei rifiuti;
- simulazioni, diagnosi e previsione del cambiamento climatico;
- simulazioni, diagnosi e cura di patologia sociali e forme di emarginazione sociale;
- miglioramento dei servizi e degli interventi sociali, sociosanitari e sanitari.

comprensibile, posto che il beneficio sociale non risulta intaccato dalla tipologia di veste giuridica indossata dall'ente[58].

Non è sufficiente svolgere l'attività nei settori che sono stati appena elencati, ma devono esser perseguite *finalità di solidarietà sociale*. Il secondo comma dell'art. 10 D.lgs. 460/1997 precisa che per perseguimento della finalità sociale si intendono le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese per portare benefici a persone svantaggiate in ragione delle loro condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, oppure rivolte verso comunità estere nella limitazione degli aiuti umanitari. Non possono essere considerate attinenti alla solidarietà sociale le prestazioni rivolte a soci, associati o partecipanti, fondatori, componenti degli organi amministrativi e di controllo, a coloro che operano a qualsiasi titolo all'interno dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo, nonché alle società da essi o per essi controllate, sempre che non si trovino anch'essi nella condizione di svantaggio sopradescritta.

La Corte di Cassazione ha sottolineato che affinché ci sia un fine solidaristico è sufficiente che sia presente almeno una della condizioni di svantaggio, ancorché sia fornita dietro pagamento di corrispettivo, sempre che non vi sia la prova di un fine di lucro attraverso la distribuzione degli utili[59].

Il 4°comma dell'art. 10 contiene una presunzione; considera, nello specifico, inerenti alle finalità di solidarietà sociale le attività svolte in determinati settori[60]. Per questi

---

[58] PESTICCIO P., *Fondazioni di ricerca scientifica di interesse sociale: potenzialità e limiti di un settore strategico*, in *Enti non profit*, 2012, p. 27.

[59] Corte Cassazione, sez. Unite, sent. n. 24883 del 09/10/2008.

[60] I settori per cui è presente la presunzione di solidarietà sociale sono: assistenza sociale e socio-sanitaria, beneficienza, tutela e promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico, tutela e valorizzazione

settori non è necessario che l'attività venga svolta (nei confronti) per arrecare beneficio a soggetti svantaggiati; ciò che rileva è l'attività stessa, valorizzata per la sua intrinseca caratteristica di solidarietà sociale nei confronti della collettività. Quindi, certe attività devono essere svolte solamente nei confronti di persone disagiate, mentre altre nei confronti di tutti, indistintamente.

Le disposizioni concernenti i requisiti oggettivi delle ONLUS creano qualche perplessità, sia sotto il profilo del tipo di attività, sia sotto l'interpretazione pratica che si deve attribuire ai "*soggetti svantaggiati*". La prima perplessità nasce poiché il legislatore usa una terminologia di derivazione sociologica, non di diretta interpretazione giuridica; non è chiara perciò la differenza tra attività di assistenza sociale e socio-sanitaria, per le quali molte volte il confine è labile, e non è di unanime interpretazione l'identificazione delle condizioni di svantaggio in cui devono versare gli utenti delle ONLUS. A tal proposito l'Agenzia delle Entrate ha fornito un elenco (non esaustivo ma, utile) delle condizioni di difficoltà, ravvisandole nei disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee, tossicodipendenti, alcolisti, indigenti, anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico, minori abbandonati, profughi, immigrati non abbienti[61]. Tale circolare non ha tuttavia chiarito ogni dubbio, in quanto rimangono le perplessità in ordine alla "*misura*" della condizione di indigenza. Le ONLUS che svolgono attività nella promozione della cultura dell'arte devono indirizzare la loro attività nei confronti di soggetti svantaggiati, oppure devono essere finanziate da risorse statali; quest'anomalia

---

della natura e dell'ambiente, ricerca scientifica svolta da fondazioni, attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti da parte dallo Stato.

[61] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 1.4.

crea un paradosso: l'ente che perde i finanziamenti pubblici (magari sostenuto da risorse private) rischia di perdere anche la qualifica di ONLUS, poiché non risulta facile rivolgere tali prestazioni a persone disagiate.

Alla luce di tali esempi si concorda sul dire che sembra che il legislatore abbia confuso il fine solidaristico con l'utilità sociale apportata, in quanto non sembrano essere la stessa cosa[62].

Oltre alla meritevolezza sociale dell'attività svolta, deve essere garantita anche l'assenza di lucro, al fine di evitare un uso strumentalizzato dell'organizzazione. Il punto è molto critico, poiché per largo tempo si è inteso il settore no profit come assenza di ogni tipo di profitto (semplice bilanciamento tra costi e ricavi). Questo orientamento, alla luce anche della recente consistente crescita del Terzo settore, appare arretrato e non ha più senso parlare solamente di lucrosità oggettiva[63]. Il D.lgs. 460/1997 ha recuperato il concetto di divieto di lucro soggettivo, concretizzandolo sotto due profili molto stretti:

a. divieto di redistribuzione diretta e indiretta degli utili;

b. obbligo di devoluzione del patrimonio dell'ente, in caso di scioglimento, ad altre organizzazioni analoghe.

Questi divieti devono essere previsti espressamente negli statuti, come indicato dall'art. 10, comma 1, lett. d) e f). A rafforzamento delle disposizioni statutarie obbligatorie di cui al comma 1, c'è la disposizione del 6° comma, la quale si preoccupa

---

[62] Si veda l'interessante analisi di FERRI P. e D'AMORE R., *Attività istituzionali delle ONLUS: note critiche e suggerimenti*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 3153.

[63] MAZZULLO A., *Ripensare la fiscalità del Terso Settore: dal no profit al non profit*, in *il Fisco*, 2014, p. 2772.

di evitare raggiri ingiustificati e fraudolenti della norma sul divieto di distribuzione di utili. A tal scopo vengono utilizzate alcune presunzioni e si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili:

a. le cessioni di beni e prestazioni di servizi a soci, associati, partecipanti, fondatori, componenti degli organi amministrativi e a quanti operano nell'ente, effettuate a condizioni più favorevoli in ragione solamente del loro *status* di "*collegati*" all'ente;

b. l'acquisto di beni o servizi che, senza valide ragioni economiche, abbiano corrispettivi superiori al loro valore normale. In tal caso per valore normale si prende il valore ex art. 9 TUIR;

c. corresponsione ai componenti degli organi amministrativi di emolumenti superiori a quelli previsti dal D.P.R. 645/1994 e D.L. 239/1995 con riferimento al presidente del collegio sindacale;

d. corresponsione a soggetti diversi da banche o altri intermediari finanziari autorizzati di interessi superiori di 4 punti rispetto al tasso ufficiale di sconto;

e. corresponsione ai lavoratori dipendenti salari o stipendi superiori del 20% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi nazionali per le medesime mansioni.

Tali norme antielusive possono essere disapplicate, ai sensi dell'art. 37*bis*, comma 8, del D.P.R. 600/1973. A tal proposito è interessante il caso riguardante una Fondazione di ricerca ONLUS che ha chiesto all'amministrazione finanziaria di disapplicare il limite dei salari per la necessità di acquisire ricercatori altamente qualificati e impedire la c.d. "*fuga dei cervelli*". L'Agenzia delle Entrate ha risposto che la rigida applicazione del limite penalizzerebbe un comportamento che, non viene posto in

essere al fine di fruire di un indebito vantaggio fiscale e pertanto costituirebbe un ostacolo all'espletamento di un'attività di indiscusso valore sociale[64].

Significativo è il caso giurisprudenziale della cancellazione dall'anagrafe di una ONLUS che prestava servizi di casa di riposo ad anziani, che sia pure bisognosi a causa di problematiche psicofisiche, erano in grado di corrispondere "*proficue rette*" non trovandosi quindi in condizioni di "*assoluto e grave disagio*". A tal proposito è stato ricordato come la presenza di lucro oggettivo non faccia venir meno il fine solidaristico[65].

Oltre alle disposizioni molto precise fino ad ora analizzate (che pertanto non lasciano spazio a molteplici margini di interpretazione) è stato introdotto l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse connesse, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. e) D.lgs. 460/1997. È obbligatorio, per le ONLUS, inserire espressamente tale clausola nello statuto.

Alla luce delle specifiche disposizioni sul divieto di distribuzione degli utili e sulla devoluzione obbligatoria dei risultati della gestione al finanziamento delle attività istituzionali si è ammesso che le imprese no profit (le cui ONLUS sono espressione) possono realizzare un guadagno e che la vera discriminante sia rappresentata dal divieto di lucro soggettivo.

L'art. 10 D.lgs. 460/1997, 1° comma, lett. h) prescrive alle ONLUS di avere un ordinamento e una struttura democratica, in modo da garantire così la libera eleggibilità degli associati, la sovranità dell'assemblea e il principio del voto singolo, escludendo

---

[64] Ris. Agenzia delle Entrate, 10 settembre 2002, n. 294/E.

[65] GIANONCELLI S., *Finalità solidaristica e divieto di lucro soggettivo nella disciplina delle ONLUS*, in *Giurisprudenza Italiana*, 2009, p. 1818.

la temporaneità della partecipazione. La struttura democratica è fondamentale per garantire il controllo sull'utilità sociale e sulla solidarietà apportata dalla ONLUS, contribuendo a scongiurare i tentativi di feudalizzazione dell'ente da parte di una ristretta cerchia di soggetti.

L'art. 10, comma 8, D.lgs. 460/1997 ha istituito le c.d. "*ONLUS di diritto*", ossia quegli enti espressamente elencati che hanno la qualifica di ONLUS indipendentemente dal rispetto dei requisiti ex art. 10 D.lgs. 460/1997. Tali enti sono:

a) organizzazioni di volontariato di cui L. 266/1991 iscritte negli appositi registri istituiti presso le regioni o presso le province autonome di Trento e Bolzano;

b) organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della L. 49/1987;

c) cooperative sociali di cui L. 381/1991 iscritte presso il registro prefettizio ex. D.lgs. 1577/1947, nonché i consorzi, di cui art. 8 L. 381/1991, la cui base sociale è formata per la totalità da cooperative sociali.

Per tali soggetti vi è la possibilità di fruire della disciplina agevolata direttamente in virtù del riconoscimento ottenuto dalla normativa specialistica di appartenenza, è sufficiente, in altre parole, l'iscrizione nei rispettivi registri[66]. Per queste categorie, possono essere previsti dei regimi fiscali speciali, come ad esempio accade per le organizzazioni di volontariato; in tal caso la scelta tra l'applicazione del regime proprio del volontariato, ovvero quello delle ONLUS, è lasciata all'ente che farà le sue scelte di convenienza.

3.1.3. Attività istituzionale e attività connesse: divieto di svolgere altre attività

[66] PODDIGHE F. e RISALITI G., *ONLUS di diritto. Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato*, in *il Fisco*, 2001, p. 13948.

Il testo legislativo delle ONLUS distingue tra l'attività istituzionale e l'attività connessa. Tale differenza è molto importante ai fini fiscali in virtù del differente trattamento tributario (di cui si dirà in seguito). In questa sede è importante sottolineare che, ai sensi del comma 1, lett. c) art. 10 D.lgs. 460/1997, è vietato alle ONLUS lo svolgimento di attività diverse da quelle di cui al comma 1, lett. a) ad eccezione di quelle connesse. Come va inteso questo divieto?

Il legislatore per chiarire il senso di tale norma, come quanto operato in sede di individuazione della finalità di solidarietà sociale, ha individuato alcune attività che sono considerate connesse indipendentemente dall'attività istituzionale della ONLUS[67], per questo potrebbero essere considerate attività direttamente "*connesse in via assoluta*"[68]. Tali attività possono essere svolte senza il rispetto dei requisiti di finalità sociale, quindi possono essere indirizzate verso chiunque, anche nei confronti di chi non versa in condizioni di svantaggio. Le altre attività connesse sono quelle strettamente collegate con quelle istituzionali dell'ente, ovvero devono essere accessorie per natura a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse. Il Ministero delle finanze segue un'interpretazione molto restrittiva e ha chiarito che si considerano attività strutturalmente funzionali alle attività istituzionali la vendita di *depliant* nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore; si considerano invece integrative le attività di preparazione del personale specializ-

[67] L'art. 10, comma 5, D.lgs. 460/1997 considera attività connesse in via assoluta a quelle istituzionali le attività di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sporto dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili di cui punti 2), 4), 5), 6), 9), 10) della lett. a) del comma 1;

[68] TUNDO F., *Intorno al regime delle ONLUS nell'ambito degli enti non profit*, in *Dir. e prat. trib.*, 2001, p. 853.

zato da utilizzare all'interno dell'organizzazione[69]. L'elenco fornito dall'amministrazione non è esaustivo, però rende l'idea di come sia stretto il rapporto di funzionalità e di integrazione tra l'attività istituzionale e l'attività connessa.

Il legislatore ha voluto inserire tra le attività connesse in via assoluta le attività che vengono escluse da quelle che godono della presunzione di finalità sociale a prescindere dalla condizione dei beneficiari. In altre parole, per le attività per le quali sia previsto l'obbligo di svolgerle a favore di beneficiari svantaggiati, si è ammessa l'ipotesi per cui tali prestazioni possano essere rivolte anche a chi non versa in condizioni di particolare difficoltà, sempre che tali prestazioni non siano prevalenti rispetto alle prime.

Per esempio, è ammesso che una ONLUS che operi nel settore dell'istruzione svolga la sua attività prevalentemente verso soggetti svantaggiati e anche, in modo non prevalente, verso chi non si trova in tale situazione. Tale disposizione, probabilmente, mira a correggere un profilo criticabile, per cui è stato sottolineato che per gli enti che operano in alcuni settori, tra cui quello dell'istruzione, è solo teorica la possibilità di acquistare la qualifica di ONLUS, essendo difficile pensare ad un ente scolastico che rivolga la sua prestazione unicamente a bambini orfani o che si trovano in un altro stato di disagio[70].

---

[69] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 1.5.

[70] FERRI P. E D'AMORE R., *Attività istituzionali delle ONLUS: note critiche e suggerimenti*, in *Corr. trib.*, 2000, pag. 3156.

Lo svolgimento delle attività connesse, siano esse assolute o integrative, è inteso come attività di reperimento dei fondi necessari per finanziare le attività istituzionali[71].

Le attività connesse devono essere svolte in modo che esse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione. La prevalenza va verificata in relazione a ciascun periodo d'imposta e nell'ambito di ciascun settore di attività, ovverosia l'attività statutaria relativa ad uno specifico settore va relazionata con l'attività connessa all'attività istituzionale propria del settore considerato. Probabilmente è stata fatta questa precisazione per le ONLUS che operano all'interno di più settori tra quelli di cui al comma 1, lett. a) dell'art. 10. L'analisi di prevalenza deve tenere conto di una pluralità di elementi, quali ad esempio gli investimenti, l'impiego delle risorse materiali ed umane, il numero delle prestazioni effettuate; inoltre è stato precisato che l'analisi di prevalenza è autonoma rispetto all'ulteriore limite dei proventi pari al 66% dei costi dell'ente[72].

Ritornando al divieto di svolgere attività diverse rispetto a quelle indicate nell'art. 10 D.lgs. 460/1997 e a quelle ad esse connesse, quale è la vera portata di tale norma? Il problema è stabilire se la ONLUS possa occuparsi anche di altre attività (come ad esempio la gestione patrimoniale e la detenzione di partecipazioni societarie) che, probabilmente esulano dai settori di attività entro cui essa deve operare. Su tale aspetto si è espressa l'Agenzia delle Entrate sostenendo che alle ONLUS, pena la perdita della qualifica, è consentito detenere quote di partecipazione in soggetti societa-

[71] Relazione illustrativa al D.lgs. 460/1997.

[72] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 1.5.

ri, qualora, in considerazione dell'entità della partecipazione e del ruolo effettivamente svolto nella società, si limiti ad una gestione statico-conservativa del patrimonio; realizzando un impiego delle risorse patrimoniali finalizzato alla percezione di utili da destinare alla causa istituzionale[73]. Dalla lettura critica di tale "*chiarimento*" si evince una presa di posizione contraddittoria: è fatto divieto alle ONLUS di svolgere l'attività istituzionale per mezzo di una gestione imprenditoriale. L'assunto posto alla base di tale risoluzione ruota intorno alla teoria dell'imprenditore indiretto; ossia sostenere che gestire in modo attivo le partecipazioni societarie equivalga a esercitare attività d'impresa, in maniera indiretta. Con la riforma societaria e l'abolizione del credito d'imposta IRPEG, finalizzato all'eliminazione della doppia imposizione sugli utili societari, è stato dato un segnale inequivocabile di rinnovata valorizzazione legislativa dell'alterità soggettiva soci-società[74], mettendo in tal modo in discussione la teoria dell'imprenditore indiretto (probabilmente solamente ai fini fiscali).

Tale visione si scontra con i principi che fondano tali enti, su cui si è già detto, per i quali non è tanto importante "*la qualificazione o meno come commerciale dell'attività svolta*", ma, piuttosto gli scopi perseguiti per mezzo di essa; tanto che è stata la stessa Agenzia a sostenere che "*la riconducibilità nella categoria soggettiva delle ONLUS prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente e quindi sulla commercialità o meno dell'attività di fatto dallo stesso svolta*"[75]. Inol-

[73] Ris. Agenzia delle Entrate, 30 giugno 2005, n. 83/E.

[74] CASTALDI L., *Onlus: detenzione di partecipazioni societarie ed esercizio di attività commerciale*, in *Enti non profit*, 2005, p. 643.

[75] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 1.11.

tre non è mai stato messo in dubbio che le attività connesse, il cui fine è quello di reperire mezzi finanziari, non possano essere svolte seguendo metodologie gestionali economico-imprenditoriali, tipiche delle attività commerciali[76].

Quindi, posto che sarebbe ingiustificato non permettere alle ONLUS di svolgere attività istituzionali e le attività connesse attraverso assetti imprenditoriali, ma che comunque è travisabile una reale preoccupazione del legislatore e dell'Agenzia delle Entrate in ordine al fatto che tali enti non diventino enti commerciali, si può quindi ipotizzare che tale divieto sia inteso come impossibilità di svolgere attività d'impresa che esuli dai settori espressamente citati. Tale conclusione può essere dedotta anche dall'inserimento dell'eccezione al principio di esclusività delle attività statutarie del comma 9 dell'art. 10 D.lgs. 460/1997 con cui si da la possibilità agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con cui lo Stato ha stipulato accordi di diventare ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1. Non avrebbe senso parimenti vietare a tali enti di svolgere attività di gestione patrimoniale, come la locazione di immobili generante reddito fondiario ovvero la gestione di partecipazioni produttive di reddito di capitale e diversi dato che tali categorie reddituali sono escluse dalle agevolazioni fiscali e che perciò continuano ad essere redditi imponibili ai fini IRES. Tale orientamento è espressamente richiamato dal art. 10, comma 2*bis*, D.lgs. 460/1997 quando qualifica attività di beneficienza anche la concessione di erogazioni gratuite in denaro con l'utilizzo di somme provenienti dalla gestione patrimoniale.

[76] Ris. Agenzia delle Entrate, 22 settembre 2004, n. 123/E.

Nell'ordinamento anglosassone delle *charity*, patria storica del settore no profit e terreno d'ispirazione per alcune legislazioni europee (tra cui quella italiana) è permesso lo svolgimento di attività diverse rispetto a quelle istituzionali, con la differenza che queste non godono dei vantaggi fiscali e vengono tassate con il regime ordinario degli enti collettivi[77].

3.1.4. "Trust ONLUS"

Dopo aver analizzato i requisiti oggettivi e soggettivi per la qualifica delle ONLUS e aver posto attenzione su alcune problematiche importanti, non si può chiudere il capitolo senza accennare al fenomeno dei "*trust ONLUS*". Tali soggetti, che godono di una disciplina anomala, sono ricompresi tra i soggetti che possono acquisire la qualifica di ONLUS per mezzo dell'art. 10 D.lgs. 460/1997, nella parte in cui parla di "*altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica*". Il trust, dal punto di vista civilistico, non trova nessuna disciplina diretta nel nostro ordinamento, ed è stato introdotto solamente a seguito dell'adesione dell'Italia alla Convenzione dell'Aja del 1985, ratificata con L. 364/1989. Tradizionalmente trust ed enti sono stati visti in chiave alternativa[78], esso infatti non è mai stato considerato soggetto di diritto, ma mera separazione patrimoniale. Il trust, ai sensi dell'art. 6 della convenzione dell'Aja, è regolato dalla legge scelta dal contribuente. Quindi esso viene costituito in Italia, anche solamente attraverso un atto autenticato dal Notaio, ma viene regolato dalla legislazione di uno Stato estero. La totale assenza di una disciplina italiana di riferi-

---

[77] QUATTROCCHI A., *La fiscalità del no profit nella dimensione europea*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, p. 1247. L'autore, inoltre, consiglia che tali differenti attività siano svolte da una società controllata dalla *charity*, la quale riceve i proventi sottoforma di donazioni.

[78] DI LANDRO A. C., *Trust ONLUS*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2010, p. 570.

mento contribuisce ad acuire le problematiche civilistiche, in particolare in ambito fallimentare laddove il trust viene posto in essere al fine di aggirare la *par condicio creditorum* e proteggere il patrimonio del debitore.

A tal proposito, in alcune pronunce giurisprudenziali è stato dichiarato inefficace (nei confronti del creditore) l'atto con cui il debitore conferisce cespiti all'interno di un trust, di cui egli stesso fu nominato *trustee*[79]. In tal caso è evidente l'intento del debitore di proteggere il proprio patrimonio dalle legittime pretese dei creditori, utilizzando lo strumento del trust per aggirare una norma interna. È appurato che la disciplina del trust, sebbene accolta sulla base di un accordo internazionale e per ciò disciplinata da una normativa convenzionale, non può in nessun caso contrastare con i principi del nostro ordinamento.

Questi brevissimi cenni sono utili al fine di ampliare lo sguardo e capire che, anche in questo caso, il diritto tributario si è sostituito, come è stato detto per le ONLUS, al diritto privato. I trust sono diventati soggetti autonomi (solamente dal punto di vista tributario) a seguito dell'approvazione della *finanziaria 2007*[80], la quale (novellando l'art. 73 TUIR) ha inserito i trust tra i soggetti passivi IRES; provvedendo, quindi, a differenziarli a seconda che svolgano o meno in modo prevalente un'attività commerciale. Divenendo perciò possibile inserirli tra soggetti che possono acquisire la qualifica ONLUS.

L'art. 73 TUIR distingue due categorie di trust:

1. con beneficiari individuati, a cui imputare per trasparenza il reddito del trust (c.d. "*trust trasparente*");

[79] Tribunale di Udine, sent. del 28/02/2015.

[80] L. 27 dicembre 2006, n. 296.

2. senza beneficiari individuati per cui il reddito viene ricondotto interamente al trust (c.d. "*trust opaco*").

Per beneficiario individuato si intende il soggetto che, puntualmente individuabile, risulta titolare del diritto di pretendere dal *trustee* l'assegnazione della parte di reddito che gli spetta[81].

Nel "*trust trasparente*" il reddito viene imputato per trasparenza ai beneficiari, quale reddito di capitale, e tassato secondo le aliquote progressive corrispondenti ad ogni soggetto. Permettere che tale tipologia di trust possa usufruire delle agevolazioni fiscali delle ONLUS, cioè la detassazione delle attività istituzionali e connesse, significa riconoscere il vantaggio ad un soggetto diverso da quello che svolge l'attività di utilità sociale. Tale regime fiscale presuppone, quindi, che "*l'ente riconosciuto come ONLUS sia possessore dei redditi per i quali si rende applicabile il regime di favore ex art. 150 TUIR e che non solo la determinazione del reddito, ma anche la tassazione dello stesso devono avvenire in capo all'ente che ha ottenuto la qualifica di ONLUS*"[82]. Per tale motivo, solamente il "*trust opaco*" possiede i requisiti per diventare ONLUS.

Per diventare ONLUS, quindi, si devono rispettare i requisiti statutari analizzati finora; anche in tal caso, però, non mancano le perplessità. Nessun problema, invece, sorge circa la forma dell'atto, prescritta, anche dall'art. 3 della convenzione dell'Aja, in forma scritta.

L'atto istitutivo del trust ONLUS deve imporre al *trustee* di destinare quanto residui dal fondo ad altre ONLUS o ai fini di pubblica utilità, quindi non è ammissibile un

[81] Circ. Agenzia delle Entrate, 6 agosto 2007, n. 48/E, par. 4.

[82] Circ. Agenzia delle Entrate, 01 agosto 2011, n. 38/E, par. 3.

trust familiare, in cui i beni al raggiungimento dello scopo tornino nelle mani del disponente o eventuali eredi (se deceduto). Anche per tale motivo non si può ammettere che il "*trust trasparente*" diventi ONLUS, poiché si verificherebbe una distribuzione dei redditi vietata per le ONLUS.

L'obbligo di una "*disciplina uniforme del rapporto associativo*" non è compatibile con i trust[83], poiché non ci sono associati (come avviene tra l'altro anche per le fondazioni); tale disposizione quindi non si applica, ai sensi dell'art. 10, comma 7, D.lgs. 460/1997. L'attività che forse meglio si presta al trust è quella della beneficienza: erogazioni di denaro proveniente dalla gestione patrimoniale o raccolta fondi. Nel caso sia questa l'attività istituzionale, anch'esso dovrà rispettare i requisiti dell'art. 10 D.lgs., cioè destinare i fondi ad enti operanti nei settori di cui al 1° comma, lett. a) del medesimo articolo.

Il fatto che il trust, in quanto privo di personalità giuridica in sede privatistica, venga riconosciuto come meritevole di tutela, rafforza quanto si diceva in precedenza: le ONLUS sono solamente una "*qualità speciale rilevante in sede tributaria*".

3.2. Reddito imponibile IRES: "*de-commercializzazione*" attività istituzionali, detassazione attività connesse, peculiarità circa l'imponibilità dei redditi fondiari, redditi diversi, redditi di capitale, cooperative sociali

Il reddito imponibile delle ONLUS, sulla scia di quanto detto per gli enti non commerciali, è costituito dalla sommatoria dei redditi d'impresa, di capitale, diversi e fondiari. L'applicazione di tale principio è resa possibile grazie al rinvio alla disci-

[83] DI LANDRO A. C., *Trust ONLUS*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2010, p. 570.

plina degli enti non commerciali operato dall'art. 26 D.lgs. 460/1997. In questa sede ci si concentrerà solamente sulla disciplina specifica delle ONLUS, tralasciando le considerazioni generali sul regime di tassazione degli enti non commerciale, di cui si è già parlato.

Pertanto, si cercherà di coordinare la disciplina speciale delle ONLUS e quella generale degli enti non commerciali, richiamando quelle disposizioni che possono essere applicate anche alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, in quanto compatibili con le loro caratteristiche.

Si deve premettere che tale criterio di determinazione del reddito complessivo non è applicabile alle società cooperative e alle cooperative sociali alle quali, pur potendo assumere la qualifica di ONLUS, continua ad applicarsi il regime delle società di capitali.

Ci possono essere altre eccezioni alla regola dell'art. 150 TUIR, a cui è già stato fatto cenno, come ad esempio le organizzazioni di volontariato, cui è concessa la facoltà di scegliere tra il regime proprio e quello delle ONLUS, sulla base della convenienza.

Anche per le ONLUS, sono escluse dal reddito complessivo:

a) le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., senza specifica organizzazione e realizzate dietro corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione;
b) raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente e o in occasione di determinati eventi;

c) attività aventi finalità sociale, svolte in regime di accreditamento con enti pubblici.

Per maggiore approfondimento si rimanda al capitolo che analizza il regime generale degli enti non commerciali.

3.2.1. "Decommercializzazione" delle attività istituzionali e "detassazione" dei proventi delle attività connesse

L'art. 150 TUIR stabilisce che non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento di attività istituzionali per il perseguimento delle finalità sociali. In altre parole, le attività statutarie (anche rese in forma non gratuita), sono esenti dall'imposta sui redditi. Sarebbe meglio dire che i proventi di tali attività non vengono neanche considerate come reddito (solamente ai fini fiscali), poiché non venendo considerate commerciali e non trovando così nessun'altra categoria reddituale idonea ad accoglierle, è come se tali proventi non fossero stati realizzati ai fini fiscali. La formula usata dal nostro legislatore per agevolare tali enti è in armonia con l'assetto normativo degli enti non commerciali. Come è stato evidenziato nel primo capitolo, la differenza tra un ente commerciale e un ente non commerciale è il fatto che svolga o meno prevalentemente attività commerciale e, qualora per un intero periodo d'imposta, la eserciti in modo prevalente, non sarebbe più possibile la formazione del reddito complessivo come sommatoria delle singole categorie bensì tutti i proventi verrebbero attratti dal reddito d'impresa. Alla luce di queste considerazioni, se il legislatore avesse optato per la semplice esenzione di tali proventi (senza decommercializzarli), essi, nonostante non contribuissero a formare il reddito complessivo, continuerebbero ad essere considerati commerciali e perciò l'ente perde-

rebbe la qualifica non commerciale. Per evitare tale scenario è stato correttamente previsto che non solo tali proventi siano esenti, ma non vengano proprio considerati commerciali, sgombrando il campo da ogni dubbio in merito alla non commercialità delle ONLUS.

Diverso è il trattamento delle attività connesse a quelle istituzionali, i cui proventi, ai sensi del secondo comma dell'art. 150 TUIR, non concorrono a formare il reddito imponibile. In tal caso le attività continuano ad essere considerate commerciali e quindi produttive di reddito d'impresa, con la peculiarità che i relativi proventi non vanno indicati poiché esenti. Per le attività connesse non si ripete la problematica, vista per le attività istituzionali, in ordine alla perdita della qualifica non commerciale, poiché, per statuto, in ogni caso tali attività non devono prevalere su quelle istituzionali (per le quali è prevista la decommercializzazione), essendoci indici quantitativi ben precisi da rispettare.

Sono quindi ravvisabili, due differenti trattamenti fiscali; per le attività istituzionali c'è la decommercializzazione mentre i proventi delle attività connesse sono considerati semplicemente esenti. Il risultato all'atto pratico è lo stesso: non c'è nessuna imposizione fiscale ne sulle attività istituzionali ne su quelle connesse.

3.2.2. Redditi fondiari e redditi diversi

Dietro l'apparente semplicità della norma, si nascondono criticità rilevanti, nascoste dall'apparente somiglianza tra le due fattispecie. I punti critici riguardano le categorie di reddito che continuano a rimanere escluse dalle agevolazioni: *redditi fondiari* e *redditi diversi.* A tal proposito si sottolinea come sia proprio nelle intenzioni del legislatore il voler escludere queste due tipologie di reddito. È stato precisato, infatti,

che l'ambito di applicazione della norma agevolativa va circoscritto al reddito d'impresa e non esteso ad altre categorie reddituali che concorrono alla formazione del reddito complessivo[84].

Per quanto riguarda i redditi fondiari, bisogna partire da un distinguo: immobili non strumentali e immobili strumentali. Per quanto riguarda i primi non ci sono dubbi sul loro assoggettamento a tassazione mentre, per quanto attiene ai secondi la risposta non è cosi immediata

Gli immobili strumentali, contribuendo allo svolgimento dell'attività istituzionale, sarebbero (in condizioni normali) produttivi di reddito d'impresa e quindi (nel caso delle ONLUS) dovrebbero godere anch'esse delle agevolazioni di cui sopra. Tale tesi (non condivisa dall'Agenzia delle Entrate) sebbene possa apparire in armonia con il *favor* che il legislatore riserva nei confronti di tali enti, risulta priva di riscontro nel dettato normativo e nei principi dell'ordinamento tributario. L'art. 150 TUIR, nonostante sottragga dall'area della commercialità le attività istituzionali (ex. art. 10 D.lgs. 460/1997), non sottrae alla tassazione i redditi autonomamente riconducibili nelle altre categorie reddituali (in merito non sono ravvisabili disposizioni normativa contrarie)[85]. In altre parole significa che, se prima si è detto che i proventi delle attività de-commercializzate risultano esenti in quanto non rientranti in altre categorie reddituali, altrettanto non si può affermare per i redditi da fabbricato, che, se de-commercializzati, trovano accoglimento (senza margine di dubbio) all'interno della categoria dei redditi fondiari; non sarebbero esenti risultando soggetti a tassazione.

[84] Relazione illustrativa al D.lgs. 460/1997.

[85] Circ. Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 1999, n. 244/E.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, ha precisato come anche i canoni derivanti dalla locazione di immobili, soggetti a vincoli di proprietà ex L. 1089/1939, di una ONLUS avente come attività istituzionale la valorizzazione e la tutela dei beni oggetto di interesse storico e artistico non godono delle agevolazioni e sono tassati come redditi fondiari. Il parere trae le sue origini dall'assunto per cui l'attività di concedere in locazione sia un'attività di godimento; tali immobili, infatti risultano posseduti unicamente per trarne reddito, e non costituiscono attività d'impresa. "*Essa deve essere configurata come attività di gestione del patrimonio, che non riguarda il fine dell'ente, indirizzato allo svolgimento delle attività di tutela e valorizzazione dei beni di interesse storico-artistico, ma il mezzo o uno dei mezzi attraverso cui l'ente stesso si procura i proventi per poter raggiungere i suoi fini istituzionali*"[86]. Nonostante la tesi dell'Agenzia risulti ben radicata all'assetto normativo, non si può non manifestare qualche perplessità poiché (sopratutto in questo caso) sarebbe assurdo non ricomprendere nell'attività istituzionale di valorizzazione e conservazione di beni di interesse-storico artistico la concessione in locazione di tali immobili. Tale orientamento porta ad una situazione particolare: se la ONLUS svolgesse attività turistica (facendo pagare il biglietto ai visitatori) sarebbe giovata dell'esenzione, mentre se concedesse solamente in locazione lo stesso immobile ne sarebbe priva. I proventi derivanti dalla vendita dei biglietti e dalla concessione in locazione, senza discutere della diversa tipologia di attività (rispettivamente di attività d'impresa e di godimento), hanno come unico fine quello di contribuire alla buona riuscita dell'attività istituzionale, cioè la valorizzazione degli immobili, e per tale motivo sarebbe opportu-

[86] Ris. Agenzia delle Entrate, 10 febbraio 2002, n. 6/E.

no, se si considerasse meritevole di tutela l'interesse e non tanto il metodo con cui si esercita l'attività, concedere ad entrambe l'agevolazione. Si sottolinea, inoltre, che il regime agevolato per gli immobili di interesse storico e artistico fu abrogato[87].

La questione non è di poco conto poiché crea alcuni fenomeni paradossali. È stato sottolineato che "*se il motivo dell'autonoma imposizione del reddito prodotto dagli immobili è la de-commercializzazione dell'attività istituzionale, va tenuto presente che ciò non può essere vero per le attività connesse, le quali non sono de-commercializzate, ma semplicemente improduttive di reddito imponibile*"[88]. Se si seguisse tale orientamento si arriverebbe alla conclusione per cui gli immobili strumentali alle attività connesse, non godendo di autonoma imposizione (a causa dell'attrazione del reddito d'impresa) non sarebbero soggetti a tassazione poiché considerati esenti assieme al reddito delle attività connesse (ai sensi dell'art. 150, 2° comma, TUIR). Si verificherebbe, quindi, il paradosso per cui i fabbricati strumentali all'attività istituzionale sarebbero soggetti a tassazione, mentre quelli strumentali alle attività connesse sarebbero invece giovati dell'esenzione. Tutto ciò è provocato dalla diversità di trattamento tra le attività istituzionali e le attività connesse (all'apparenza regolate ugualmente).

---

[87] In passato l'art. 11, comma 2, della L. 413/1991, stabiliva che il reddito del fabbricato artistico (riconosciuto tale ai sensi dell'art. 3 della L. 1089/1939) era calcolato "*in ogni caso*" secondo le tariffe d'estimo della zona, quindi in presenza di un canone di locazione ciò che determinava il reddito era sempre la rendita catastale (si vedano sul punto le circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del 14/03/2005 e n. 2/E del 17/01/2006 che riportano numerose pronunce giurisprudenziali della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale in merito). Con il D.L. 16/2012 tale disposizione è stata abrogata e quindi si applica il regime "*normale*" per la tassazione dei redditi dei fabbricati.

[88] D'AMORE R., *Il reddito imponibile delle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 1812.

La confusione normativa ha indotto l'Agenzia delle Entrate a riconoscere l'obbiettiva difficoltà interpretativa, ritenendo non applicabili le sanzioni amministrative, ai sensi dell'art. 6, comma 2 del D.lgs. 472/1997, nei confronti degli enti che hanno escluso, erroneamente, dall'imposizione il reddito degli immobili[89]. Tra l'altro, si sottolinea che l'applicazione dei principi sopra descritti potrebbe portare anche sostanziali benefici alle ONLUS; in particolare in sede di cessione degli immobili. Gli immobili godendo di autonoma imposizione non vengono attratti dal reddito d'impresa; in caso di cessione dell'immobile dopo un quinquennio dall'acquisto risulterebbe quindi applicabile loro l'esenzione di cui all'art. 67, 1° comma, lett. b) del TUIR. Tale disposizione viene amplificata se si pensa che non è rara l'eventualità per cui gli immobili vengano donati alle ONLUS e in tal caso il momento da cui inizia il decorso dei cinque anni è dall'acquisto da parte del donante.

In tale sede vale la pena ricordare che tale vantaggio potrebbe essere amplificato se si tiene conto che le successioni o le donazioni effettuate verso le ONLUS sono esenti dalla relativa imposta ai sensi dell'art. 3, comma 1, D.lgs. 346/1990.

Questo quadro confuso è frutto di una precisa scelta del legislatore che se si guarda l'assetto complessivo in cui sono inserite le ONLUS non è condannabile a priori. Ci si è auspica però che subisca delle modifiche per eliminare le iniquità e i paradossi. Al giorno d'oggi, a causa della diminuzione degli investimenti pubblici in politiche residenziali vi sono alcune ONLUS (enti privati) che si occupano della costruzione, acquisto (a titolo oneroso o per donazione/eredità) di immobili da concedere poi in locazione a soggetti disagiati. Tale attività è sicuramente meritevole di tutela ma il

[89] Circ. Agenzia delle Entrate, 28 dicembre 1999, n. 244/E.

regime fiscale risulta incerto, così purtroppo da disincentivare delle lodevoli iniziative nel settore. Con ogni probabilità, in casi del genere, la differenza è data da come è stato "*costruito il prodotto*". Nel senso che se l'attività della ONLUS si esternasse come una mera locazione a persone svantaggiate (con stipula del contratto di locazione "*ordinario*") il reddito prodotto verrebbe tassato come "*reddito fondiario*". Se l'attività fosse organizzata in modo da configurare un servizio (quindi attività produttiva di reddito d'impresa) i relativi proventi sarebbero detassati (in quanto usufruirebbero della decommercializzazione). Questa "*costruzione*" risulta forzata ma, obbiettivamente, ci sono alcune ONLUS che erogano un servizio di questo tipo al fine di vedersi riconosciuto un vantaggio fiscale. Si ritiene che in un'ottica di coerenza con quanto esposto e di collaborazione tra gli operatori sociali si dovrebbe ripensare alla fiscalità sugli immobili al fine di valorizzare il fine solidaristico. È stato sottolineato più volte come con le ONLUS si sia posta maggiore attenzione al fine sociale perseguito con una determinata attività, piuttosto che alla forma con la quale essa viene realizzata. Per cui, se si dovesse rimanere fedeli a tale principio (sicuramente condivisibile) ci si dovrebbe staccare dalla logica a "*compartimenti stagni*" e considerare meritevole di tutela l'attività in sé, indipendentemente dal fatto che sia essa produttiva di reddito d'impresa, reddito diverso o reddito fondiario; è importante che non si realizzi il c.d. "*lucro soggettivo"*, al fine di evitare abusi di ogni genere.

Per la formazione del reddito complessivo si devono applicare le disposizioni relative alle specifiche categorie reddituali, con qualche eccezione (redditi fondiari). Nello specifico, l'art. 144 TUIR, precisa che, per gli immobili locati, si applica il regime ex art. 90, comma 1 del TUIR, (quarto e quinto periodo) che permette di portare in

deduzione, dai canoni di locazione percepiti, fino al 15% delle spese effettivamente sostenute per la manutenzione ordinaria degli edifici. Per gli immobili soggetti a tutela storica e artistica tale detrazione è pari al 35% (indipendentemente dalla spese effettivamente sostenute) e, nel caso in cui gli immobili non siano stati locati, non trova applicazione l'art. 41 TUIR (il quale prevede l'aumento della rendita catastale di 1/3 nel caso l'immobile sia tenuto a disposizione) e il reddito medio di cui all'art. 37, comma 1, del TUIR (rendita catastale) viene dimezzato per i fini reddituali.

Un'altra categoria reddituale che crea delle perplessità è quella i redditi diversi a cui si è già fatto cenno l'art. 67, comma 1, lett. b) TUIR, e in particolare, i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente (ex art. 67, comma 1, lett. i) TUIR). Questi sorgono qualora si eserciti un'attività commerciale in forma occasionale e senza la professionalità e l'abitualità richiesta dall'art. 55 del TUIR. Come conferma la relazione illustrativa al D.lgs. 460/1997, tale categoria reddituale non può giovare del beneficio fiscale e quindi contribuisce a formare il reddito imponibile. Per questo motivo si sottolinea che, se l'attività può essere assimilata al reddito d'impresa questa può anche esser agevolata dalla detassazione, "*qualora invece tali attività siano poste in essere solo occasionalmente, l'imposta viene applicata, in quanto si tratta di redditi diversi*"[90]. Anche questa situazione crea delle perplessità, probabilmente, se si guarda ai principi su cui sono costruite le ONLUS.

L'art. 150 TUIR quando afferma che "*non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali*", non va a precisare che tale agevolazione sia valida solamente per i redditi d'impresa. La relazione al D.lgs. si spinge ad

[90] D'AMORE R., *Il reddito imponibile delle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 1813.

affermare come l'agevolazione sia valida solamente per i redditi d'impresa poiché si presume che l'attività istituzionale perseguita dall'ente integri, senza ombra di dubbio, i requisiti dell'art. 55 TUIR; in quanto questa rappresenta la ragione di vita dell'ente. Tale presunzione potrebbe essere attendibile però, non si può negare che potrebbero esserci dei casi di ONLUS che vengono costituite al fine di svolgere un'attività saltuaria e occasionale, (rientrante nell'art. 10 D.lgs. 460/1997) senza per questo correre il rischio di perdere la qualificazione. Se si seguisse il tenore letterale della norma, si dovrebbe propendere a favore dell'idea per cui se l'attività non è considerata commerciale, la considerazione vale sia qualora l'attività produca reddito d'impresa, sia qualora produca un altra tipologia di reddito, non essendo, infatti, specificato diversamente. La relazione in merito indica il contrario, ma non è raro nella storia repubblicana trovare indicazioni poco chiare.

La tesi sostenuta fin qui probabilmente non è molto solida ma, se si rivolge lo sguardo alle attività connesse, la confusione sembra diradarsi. Il secondo comma dell'art. 150 TUIR si occupa della detassazione dei redditi derivanti dalle attività connesse, cioè di quelle attività collegate naturalmente o strutturalmente con quelle istituzionali. L'Agenzia delle Entrate, facendo degli esempi, ha detto che, si configurano come attività connesse la vendita di *depliants*[91] (si veda il capitolo sui requisiti oggettivi e soggettivi delle ONLUS[92]). Tali attività ben si prestano ad essere saltuarie, non occasionali, indirizzate esclusivamente al reperire i fondi per realizzare la causa istituzionale. Tale agevolazione probabilmente viene introdotta dal legislatore proprio per evitare i problemi interpretativi citati e al fine di eliminare gli squilibri che sorgereb-

[91] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 1.5.

[92] Cfr. paragrafo 3.1.3

bero se venisse concessa l'agevolazione solamente alle attività istituzionali, senza avere riguardo alle altre. In tale categoria si possono tranquillamente accogliere attività svolte senza il requisito dell'abitualità (quindi produttive di redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente); si deve aggiungere che le ONLUS non possono svolgere, in nessun caso, attività differenti rispetto a quelle istituzionali o connesse (ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. c) del D.lgs. 460/1997), sebbene il loro svolgimento sia solo occasionale. Il quadro che emerge è chiaro: le ONLUS possono qualificarsi tali solo se svolgono attività istituzionali (rientranti tra i settori espressamente indicati) e quelle connesse; in entrambi i casi non si devono pagare le imposte. L'unico caso di "*ONLUS parziale*" è quello costituito dagli enti ecclesiastici le cui confessioni religiose abbiano stipulato, con lo Stato, accordi che "*possono essere considerate ONLUS limitatamente ad alcune attività*"[93].

3.2.3. Redditi di capitale

A seguito delle riflessioni sui redditi diversi e sui redditi fondiari, si ritiene opportuno fare qualche considerazione sui redditi di capitale, analizzando la *ratio* della specifica disciplina prevista per gli enti non commerciali dal D.lgs. 344/2003 e per le ONLUS dall'art. 16 del D.lgs. 460/1997. Il legislatore ha inserito tali enti in una sorte di "*limbo*": "*provvisoriamente*" inseriti tra i soggetti a cui viene applicata l'IRES, sia pure con differenti criteri di determinazione della base imponibile[94].

L'art. 16 del D.lgs. 460/1997 prevede che, qualora vengano operate delle ritenute alla fonte sui redditi di capitale (ex art. 44 TUIR), erogati alle ONLUS, queste debba-

[93] FORMICA G. e PERUZZU L., *Il trattamento fiscale degli enti ecclesiastici come "ONLUS parziali"*, in *il Fisco*, 2015, p. 2648.

[94] Circ. Agenzia delle Entrate, 16 giugno 2004, n. 26/E, par. 3.7.

no imputarsi a titolo d'imposta. Ad esempio, la ritenuta operata sugli interessi bancari (27%) oppure sulle obbligazioni (variabile a seconda della tipologia dell'emittente) è operata a titolo d'imposta. In questi casi la ritenuta può essere applicata a titolo d'imposta, per le persone fisiche, e a titolo d'acconto, per le imprese. Il dubbio verte su quale sia la corretta collocazione delle ONLUS; inserendole tra i soggetti esercenti l'attività d'impresa (società di persone, società di capitali, imprenditori individuali, enti commerciali in genere) ovvero tra le persone fisiche?

La risposta non è banale poiché se da un lato l'art. 143 TUIR afferma che il reddito complessivo degli enti non commerciali sia formato dalla sommatoria dei redditi d'impresa, fondiari e di capitale, (escludendo così la totale attrazione di tutti i proventi al reddito d'impresa, come accade per le società), dall'altro il TUIR li colloca tra i soggetti passivi IRES, ex. art. 73 TUIR, comma 1, lett. c).

Per quanto riguarda gli interessi prodotti dai depositi bancari e conti correnti la tassazione viene disciplinata dall'art. 26 DPR 600/1973, il quale (al comma 2) obbliga le banche e l'Ente Poste Italiane ad operare la ritenuta del 27%; al comma 4 specifica che se gli interessi vengono erogati ai soggetti di cui all'art. 73 TUIR, eccetto per gli enti non commerciali di cui alla lettera c), la ritenuta si intende a titolo d'acconto. Dalla lettura di tale norma, quindi, sembrerebbe applicarsi la ritenuta a titolo d'imposta (come previsto le persone fisiche). Al fine di colmare tale lacuna, viene inserita, per le ONLUS, la norma di cui all'art. 16 del D.lgs. 460/1997. Lo medesimo ragionamento vale per gli altri redditi tassati alla fonte, qualunque sia l'aliquota; ad esempio gli interessi su obbligazioni erogati da soggetti residenti o non residenti. Tale disposizione, oltre ad occuparsi dei redditi di capitale, prevede delle agevolazioni sui

contributi corrisposti alle ONLUS dagli enti pubblici, eliminando dunque la ritenuta del 4% prevista dall'art. 28, comma 2 del DPR 600/1973.

L'art. 4, comma 1, lettera q) del D.lgs. 344/2003 prevede un trattamento particolare solamente per gli utili percepiti dagli enti non commerciali (quindi anche ONLUS); in particolare prevede che tali proventi non concorrano a formare la base imponibile, in quanto esclusi, per il 22,26% del loro ammontare. È stato chiarito come tale principio si applica "*sia alle partecipazioni qualificate, sia non qualificate, nonché sui proventi degli strumenti finanziari partecipativi e sugli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza con apporto di capitale misto, indipendentemente dall'entità dell'apporto, per via del generico riferimento agli utili percepiti*"[95]. In passato l'esclusione era del 95%, successivamente, con decorrenza dal 01/01/2014, tale esenzione è stata ridotta al 22,26% (art. 1, comma 655 della L. 190/2014). Anche questo dato aiuta a fare chiarezza, delineando un regime fiscale "*ibrido*", differente tra quello delle persone fisiche delle società commerciali.

Solamente per gli utili percepiti nell'anno 2014 è stato concesso un credito d'imposta pari alla maggiore imposta dovuta rispetto alla vecchia disciplina per compensare l'effetto negativo e retroattivo della riforma. Per maggiori chiarimenti si rimanda alla tassazione generale degli enti non commerciali[96].

Nel caso dei dividendi non viene applicato il principio enunciato (art. 16 D.lgs. 460/1997) poiché le ritenute alla fonte sui dividendi vengono effettuate solamente se questi vengono percepiti da persone fisiche, ai sensi dell'art. 27 DPR 600/1973. Nel 2004, con vigenza limitata al periodo d'imposta, è stata introdotta una ritenuta del

[95] Circ. Agenzia delle Entrate, 16 giugno 2004, n. 26/E, par. 3.7.

[96] Cfr. paragrafo 2.1, p. 20.

12,5% sul 5% degli utili imponibili; trovando così applicazione entrambe le previsione (quella dell'art. 16 D.lgs. 460/1997 e art. 4 D.lgs. 344/2003), in altre parole per le ONLUS la tassazione sugli utili era pari al 12,5% sul 5% totale del dividendo[97].

La disposizione dell'art 47, comma 4 del TUIR, afferente alla piena imponibilità dei dividendi percepiti da società residenti in paesi a fiscalità privilegiata (individuati dal provvedimento emanato ai sensi dell'art. 167, comma 4 del TUIR), si applica anche alle ONLUS; ciò impedisce che venga applicata l'esenzione del 22,26%[98].

Per chiarire le idee in ordine alla tassazione dei redditi di capitale si propone lo seguente schema:

Tipologia reddito di capitale	**Regime ONLUS**	**Riferimenti normativi**
Interessi bancari e postali, obbligazioni e titoli di Stato, prodotti c.d. "*pronti contro termine*", fondi comuni d'investimento.	Le ritenute alla fonte si considerano effettuate a titolo d'imposta	1. art. 16 D.lgs. 460/1997; 2. art. 2 D.lgs. 239/1996; 3. art 26 DPR 600/1973;
"*Utili* percepiti"	Non concorrono a formare il reddito per il 22,26% del loro ammontare.	1. art. 4 D.lgs. 344/2003;
Utili erogati da società residenti in un paese privilegiato c.d. "*black-list*"	Concorre interamente per il 100% alla formazione del reddito complessivo	1. art. 47, comma 4, TUIR;

Tabella 1: redditi di capitale ONLUS

Circa le imposte dirette possiamo dire che nello svolgimento delle attività istituzionali, le ONLUS, "*non producono reddito tassabile*"[99]; il reddito prodotto dalle attivi-

[97] Ris. Agenzia delle Entrate, 11 luglio 2005, n. 85/E.

[98] Circ. Agenzia delle Entrate, 16 giugno 2004, n. 26/E, par. 3.7.

[99] TUNDO F., *Intorno al regime delle "ONLUS" nell'ambito degli enti non profit*, in *Dir. e prat. trib.*, 2001, p. 857.

tà connesse non viene tassato, sono invece imponibili il reddito fondiario, di capitale e i redditi diversi.

3.2.4. Il regime "ordinario" delle cooperative sociali resiste al regime "speciale" delle ONLUS

Una piccola parentesi deve aprirsi per le cooperative sociali; queste possono acquisire la qualifica di ONLUS ma, per le loro caratteristiche, non possono giovarsi di tutti i benefici loro concessi. Sebbene il primo comma dell'art. 150 del TUIR, escluda la decommercializzazione delle attività istituzionali per le società cooperative, il secondo comma invece, nulla dice in merito. L'Agenzia delle Entrate ha precisato che, usando un'interpretazione logico-sistematica, il 2° comma deve essere applicato agli stessi soggetti a cui risulta applicabile il primo comma. Quindi, alle società cooperative, le quali, sebbene giovate dai benefici riconosciuti alle ONLUS, risultano escluse dal peculiare profilo fiscale loro riconosciuto. Infatti, si dice: "*resta applicabile il regime fiscale proprio delle società di capitali di cui all'art. 87 TUIR, fatta salva l'applicabilità, ove ne ricorrano le condizioni, della disciplina fiscale in favore delle cooperative recata dal titolo III del DPR 601/1973 e dall'art. 12 della L. 904/1977*"[100].

In altre parole, non essendo applicabile la decommercializzazione, non si comprende come possa essere coerente permettere che il reddito prodotto dalle attività connesse sia esente mentre quello prodotto dai proventi dell'attività istituzionale (spina dorsale dell'ente) sia tassato.

[100] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 3.3.

Si potrebbe pensare che il legislatore, in tal modo, volesse mantenere il regime delle cooperative legato a quello delle società di capitali, garantendo nel contempo l'agevolazione per le attività connesse (necessarie al fine di reperire fondi da destinare all'attività istituzionale). Nelle cooperative sociali, non essendo degli enti non commerciali, non si pone il problema di evitare la prevalenza dell'attività commerciale. Questa potrebbe essere stata la ragione che abbia indotto il legislatore ad optare per la decommercializzazione dell'attività istituzionale, optando, in tal modo, la scelta di inserire le ONLUS tra gli enti non commerciali. Normalmente, ci si conforma al pensiero dell'Agenzia: alle società cooperative non si applica l'art. 150 TUIR.

Nonostante le peculiarità analizzate finora, rimane valida la riduzione del 50% dell'IRES qualora l'ente, dotato di personalità giuridica, operi nei settori di assistenza sociale, ospedaliera, beneficienza, istruzione, ricerca scientifica (ai sensi dell'art. 6 DPR 601/1973).

3.3. Irap: regime generale degli enti non commerciali e regime speciale delle ONLUS

L'Imposta sulle attività produttive è strettamente legata alle norme disciplinanti la "*formazione*" della base imponibile sull'imposta sui redditi, grazie agli innumerevoli rinvii alle norme contenute del TUIR ma, presenta anche notevoli divergenze. Spesso, queste, sono determinate dalla differenza dei presupposti richiesti dalle due imposte, facendo così emergere delle diversità di trattamento. Potrebbe accadere (e normalmente accade) che un ente non sia assoggettato ad IRES ma debba pagare l'IRAP. Si analizzerà, di seguito, il regime IRAP per le ONLUS e per gli enti non commerciali.

3.3.1. Il regime generale IRAP per gli enti non commerciali

L'art. 3, comma 1, lett. e) del D.lgs. 446/1997 (decreto istitutivo dell'Imposta Regionale Attività Produttive) include espressamente, tra i soggetti passivi IRAP anche gli enti non commerciali, di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del TUIR, ricomprendendo anche le ONLUS. Il presupposto IRAP, ai sensi dell'art. 2 D.lgs. 446/1997, è l'esercizio abituale di un'autonoma attività organizzata, ai fini della produzione di beni e servizi; l'attività delle società e degli enti si presume integri, in ogni caso, tale presupposto.

Dopo aver constatato che le ONLUS (in genere gli enti commerciali) rientrano tra i soggetti passivi e (in ogni caso) soddisfano il richiesto presupposto dell'autonoma organizzazione, risulta necessario comprendere quale sia il metodo di formazione della base imponibile, tenendo presente che possono coesistere attività commerciali e non commerciali.

L'art. 5 D.lgs. 446/1997 indica le regole per la formazione della base imponibile IRAP delle società e degli enti commerciali; questa si ottiene dalla differenza tra il valore della produzione (A) e i costi della produzione (B) secondo il bilancio civilistico, con l'esclusione delle voci relative al personale dipendente, svalutazione crediti e accantonamenti per rischi. Per gli enti commerciali, l'art. 81 del TUIR, prevede l'attrazione al reddito d'impresa di tutti i proventi.

L'art. 10 D.lgs. 446/1997 indica le voci per la formazione della base imponibile degli enti non commerciali che "*svolgono esclusivamente attività non commerciale*". Per tali enti l'IRAP viene calcolata con il "*metodo retributivo*", cioè la base imponibile è formata:

a) dalle retribuzioni spettanti al personale dipendente;
b) dai compensi erogati a titolo di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex. art. 50 del TUIR,
c) dai compresi erogati per collaborazioni coordinate e continuative di cui all'art. 53 TUIR, comma 1, lett. a);
d) dai compensi per redditi di lavoro autonomo non esercitato abitualmente di cui all'art. 67, comma 1, lett. l) del TUIR.

Per quanto riguarda le retribuzioni dei lavoratori dipendenti il valore tassabile risulta quello rilevante ai fini previdenziali, determinato ai sensi della L. 153/1969[101]; non contribuiscono alla formazione della base imponibile le remunerazioni dei sacerdoti e gli assegni ad esse equiparati (di cui all'art. 50, comma 1, lett. d) del TUIR) e le somme esenti dall'imposta sul reddito di cui alla lettera c) del medesimo articolo. Per le somme e i valori relativi a retribuzioni e redditi assimilati al lavoro autonomo, si ha riguardo a quelle "*spettanti*", si segue perciò il principio di competenza[102] mentre, per i compensi per le prestazioni coordinate e continuative si segue il principio di cassa e vengono indicate solo se "*erogate*".

Ai sensi dell'art. 10, comma 2, D.lgs. 446/1997 se l'ente svolge anche attività commerciale si devono, limitatamente a tale attività, seguire le norme previste per le società di capitali (art. 5 D.lgs. 446/1997).

Dal valore della produzione vengono dedotti tutti i costi specificatamente riferibili alle attività commerciali mentre, quelli "*promiscui*" vengono dedotti solamente per

[101] TREVISANI A., *Determinazione dell'IRAP per enti privati non commerciali*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1664;

[102] Circolare Min. Finanze, , 22 maggio 1997, n. 141/E.

un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi riferibili all'attività commerciale e il totale di tutti i ricavi e proventi (utilizzando lo stesso metodo contenuto nell'art. 144, comma 2, del TUIR). Si comprende dunque l'utilità dell'obbligo di tenuta di una contabilità separata per le attività commerciali (art. 144, comma 2, del TUIR).

La base imponibile per le attività non commerciali continua ad essere calcolata utilizzando le norme contenute nell'art. 10 del D.lgs. 446/1997 ma l'ammontare degli emolumenti viene ridotto nella misura dell'importo riferibile specificatamente alle attività commerciali. Nel caso in cui tale "*specifica riferibilità*" non sia ravvisabile, viene utilizzato lo stesso rapporto adottato per il calcolo della quota di deducibilità dei costi promiscui.

L'art. 10, comma 5, D.lgs. 446/1997 per l'individuazione della tipologia di attività rinvia alle norme del TUIR. Si considerano perciò commerciali quelle considerate tali ai fini delle imposte sui redditi.

Quindi, nel caso l'ente svolga l'attività commerciale accanto a quella istituzionale, si dovrà usare un "*metodo misto*", costituito dal metodo retributivo per le sole attività istituzionali e dal "*metodo classico*" per le attività commerciali.

Per concludere il discorso sul regime IRAP previsto per gli enti non commerciali risulta opportuno volgere lo sguardo agli enti che, per calcolare il reddito ai fini IRES, utilizzano metodi forfettari.

In tal senso, l'art. 17, comma 2, del D.lgs. 446/1997 stabilisce come il valore della produzione possa esser calcolato aumentando il reddito ottenuto dalla applicazione dei regimi forfettari:

a) delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;

b) dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;

c) dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;

d) degli interessi passivi.

Nel caso oggetto di studio gli enti interessati da tale regime sono quelli che utilizzano il regime forfettario di cui all'art 145 TUIR e il regime di cui alla L. 398/1991.

3.3.2. Il Regime speciale IRAP per le ONLUS

Dopo aver analizzato le disposizioni relative alla formazione della base imponibile IRAP per gli enti non commerciali, occorre riflettere sulla possibilità che anche le ONLUS siano assoggettate a tale tributo. In merito occorre sottolineare come nelle ONLUS convivano due tipologie di attività:

a) le attività istituzionali che, ai sensi dell'art. 150, comma 1, del TUIR non vengono considerate commerciali;

b) le attività connesse a quelle istituzionali che mantengono la loro natura di attività commerciale, ai sensi del secondo comma dell'art. 150 del TUIR.

Avendo ben presente tale differenza e "*in forza del rinvio operato dall'art. 26 del D.lgs. 460/1997, alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, con esclusione delle società cooperative, comprese quelle sociali, si applica l'art. 10, comma 1 relativamente alle attività istituzionali (poiché non sono considerate commerciali), mentre per le attività connesse, tenuto conto che secondo quanto emerge dalla relazione ministeriale al predetto D.lgs. 460/1997, pur non concorrendo alla formazione del reddito, sono considerate commerciali ad ogni effetto, ai fini della determina-*

zione della base imponibile IRAP, si applicano i criteri di cui all'art. 5 del D.lgs. 446/1997"[103].

Quindi, mentre dal lato delle imposte sui redditi si dispone l'esenzione, dal lato dell'IRAP, invece, la si dispone diversamente. Nonostante le ONLUS siano soggette all'IRAP, non risultano prive di agevolazioni. L'art. 21 D.lgs. 460/1997 concede ai comuni, province, regioni e alle province autonome di Trento e Bolzano di deliberare, nei confronti delle ONLUS, riduzioni o esenzioni dal pagamento dei tributi.

L'IRAP, "*come è stato ribadito in tante leggi regionali e provinciali (Trento e Bolzano), è un tributo con titolarità regionale o provinciale*"[104]; spetta per tanto alle regioni, province deliberare eventuali agevolazioni nei confronti delle ONLUS. La gestione di tale tributo, sebbene sia di competenza regionale, viene affidata all'Agenzia delle Entrate (dietro la stipula di una convenzione). Il panorama regionale è vario; differenti sono le scelte ma le logiche poste a fondamento sono essenzialmente due:

- *riduzione* dell'aliquota, come, per esempio, è stato previsto in Emilia-Romagna[105];
- *esenzione totale dal pagamento dell'IRAP* per le ONLUS, come è stato previsto (a titolo esemplificativo) in Lombardia e Puglia.

L'art. 77 della L.R. della Lombardia n. 10 del 14/07/2003 prevede che "*sono esentati dal pagamento dell'IRAP, i soggetti individuati dall'art. 10 del D.lgs. 460/1997*", e ai fini del riconoscimento di tale beneficio non risulta necessario presentare una par-

---

[103] Circ. Agenzia delle Entrate, 4 giugno 1998, n. 141/E, par. 3.5.2.

[104] IELO G., *L'esenzione dall'IRAP spetta solo con la comunicazione per la qualifica di ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2003, pag. 1498.

[105] Ai sensi dell'art. 7, comma 1, della L.R. dell'Emilia Romagna è prevista l'aliquota agevolata pari al 3,5% per gli enti che assumono la qualifica ONLUS;

ticolare domanda, essendo sufficiente che la ONLUS sia iscritta nell'anagrafe unica delle ONLUS, ovvero nei registri regionali di cui agli artt. 11 e 10, comma 8, del D.lgs. 460/1997[106].

Leggermente diverso è il sistema in Puglia[107] dove, ai fini del riconoscimento dell'esenzione, occorre (entro i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi) presentare alla Regione:

a) la copia del provvedimento di iscrizione nel registro delle ONLUS istituito presso la stessa Regione (ONLUS di diritto);
b) la copia della comunicazione presentata alla Direzione regionale delle entrate (nel caso delle "*altre ONLUS*")[108].

Prima di concludere l'analisi del regime IRAP previsto per le ONLUS e per gli enti non commerciali, risulta doveroso accennare alle novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2015. L'art. 1, comma 20, L. 191/2014 ha novellato l'art. 11 del D.lgs. 446/1997, aggiungendo il comma 4-*octies*. Questo prevede la deduzione integrale (dal reddito complessivo) del costo del lavoro per personale dipendente assunto a tempo indeterminato. Tale agevolazione viene riservata ai soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 del D.lgs. 446/1997, escludendo perciò (anche solo parzialmente) gli enti non commerciali.

Il risultato è che l'attività commerciale (utilizzante metodo ex art. 5 D.lgs. 446/1997) vede ammesso integralmente in deduzione il costo del lavoro (dipendente a tempo

[106] Ris. della Regione Lombardia, 4 maggio 2010, n. 1/2010.

[107] L'esenzione per le ONLUS è riconosciuta ai sensi dell'art. 48 della L.R. della Regione Puglia n. 7/2002.

[108] Ris. Agenzia delle Entrate, 31 marzo 2003, n. 79/E.

indeterminato) mentre nelle attività istituzionali (alle quali si applica l'art. 10 D.lgs. 446/1997) questo continua a formare pienamente la base imponibile IRAP.

3.4. Sistema dei controlli: Agenzia delle Entrate, Guardia di Finanza, Agenzia per il Terzo Settore, Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

Il nostro ordinamento necessita di adeguati strumenti di controllo sulle ONLUS, al fine di smascherare abusi e indebiti risparmi d'imposta, alimentati dal regime fiscale particolarmente favorevole che è concesso a tale particolare categoria di enti.

Tale controllo svolge una funzione molto importante per la tutela e la crescita del settore no profit, in quanto "*l'ingresso nel mondo delle ONLUS da parte di soggetti abusivi oltre a creare concorrenza sleale, distorsione del mercato e caduta di gettito per l'Erario, comporterebbe un negativo effetto di immagine e di credibilità anche nei confronti degli enti regolari e trasparenti*"[109].

Tale controllo, che si inserisce all'interno della complessiva funzione di controllo tributario dell'amministrazione finanziaria sui soggetti economici, è supportato dalla collaborazione di diversi enti, ognuno con compiti differenti:

a) Ministero del lavoro e delle politiche sociali (Agenzia per il terzo settore);
b) Agenzia delle Entrate;
c) Guardia di Finanza.

3.4.1. Ministero del lavoro e delle politiche sociali (Agenzia per il terzo settore)

Uno sguardo di valorizzazione e crescita del terzo settore ha portato all'istituzione dell'Agenzia delle ONLUS, successivamente rinominata Agenzia per il terzo setto-

[109] D'AMORE R. e FERRI P., *I controlli formali e sostanziali dell'Agenzia delle Entrate nei confronti delle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2003, p. 1961.

re[110]. Tale ente ha avuto una storia abbastanza breve: è stata prevista dall'art. 3, comma 190, della L. 662/1996, istituita con D.P.C.M. del 26/09/2000, regolata dal D.P.C.M. n. 329 del 21/03/2001 e, più recentemente, ai sensi dell'art. 8, comma 23, D.L. 16/2012 è stata soppressa e le relative funzioni sono state trasferite ad un'apposita sezione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali; nello specifico alla Direzione generale per il Terzo settore e le Formazioni Sociali. È importante conoscere e analizzare i compiti di tale Agenzia, poiché, nonostante essa non esista più come soggetto autonomo, le sue funzioni continuano ad essere svolte dal ministero del lavoro e ci sono alcuni adempimenti che le ONLUS devono ottemperare presso tale soggetto. Sebbene l'Agenzia sia stata soppressa, si continuerà a nominarla tale per coerenza letterale con le disposizioni normative.

All'agenzia del terzo settore sono state affidate delle generiche funzioni di controllo che si concretizzano nel formulare osservazioni e proposte in ordine alla normativa delle organizzazioni del terzo settore, promuovere iniziative di studio, campagne per lo sviluppo e la conoscenza delle organizzazioni no profit, curare la raccolta e il monitoraggio dati del terzo settore, promuovere scambi di conoscenza, segnalare alle autorità competenti i casi nei quali norme di legge determinano distorsioni, elaborare proposte circa il funzionamento dell'anagrafe delle ONLUS, collaborare con il ministero delle finanze, coadiuvare e supportare le amministrazioni pubbliche su problematiche inerenti il terzo settore. Oltre a tali funzioni, indirizzate alla tutela e allo sviluppo del terzo settore, i veri compiti di controllo sono:

[110] Rinominata Agenzia per il terzo settore dall'art. 1, DPCM n. 51 del 26/01/2011.

- vigilare sull'attività di sostegno a distanza, di *raccolta di fondi* e sollecitazione alla fede pubblica;
- redigere pareri vincolanti sulla *devoluzione del patrimonio* in caso di scioglimenti delle ONLUS, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. f) del D.lgs. 460/1997. In tal caso i rappresentati legali dell'ente devono obbligatoriamente presentare apposita domanda, indirizzata alla sede del Ministero del lavoro, in caso di scioglimento della ONLUS ovvero in caso di perdita dei requisiti della ONLUS senza estinzione dell'ente[111].

I poteri concessi per lo svolgimento di tali funzioni sono quelli di consultazione, invio questionari, richieste di inviti a comparire, richiesta dati a operatori economici circa il loro rapporto con le associazioni non profit, potere di chiedere ai competenti organi dell'amministrazione finanziaria di eseguire controlli specifici al fine di verificare la corretta esistenza dei presupposti per godere delle agevolazioni. Essa non è titolare del potere di liquidazione dei tributi, per cui la sua funzione di controllo si limita alla sola attività ispettiva, mentre il potere di irrogazione delle sanzioni rimane affidato all'Agenzia delle Entrate. L'Agenzia del terzo settore, nel corso della sua esistenza, ha elaborato molte linee guida e atti di indirizzo, annualmente fornisce un bollettino aggiornato[112]: strumenti utili per la gestione degli enti non lucrativi.

---

[111] I *fac-simili* delle istanze, si trovano nel sito del Ministero del lavoro e delle politiche sociali (http://www.lavoro.gov.it/AreaSociale/AgenziaTerzoSettore/) e nello specifico:

- istanza di richiesta parere per devoluzione patrimonio sociale;
- istanza di richiesta parere per devoluzione patrimonio a seguito perdita qualifica di ONLUS senza estinzione.

[112] É possibile consultare tali documenti nel sito web del Ministero del lavoro e delle politiche sociali (http://www.lavoro.gov.it/AreaSociale/AgenziaTerzoSettore).

3.4.2. Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza: poteri di accesso ispezione e verifica

I controlli maggiormente "*invasivi*" sono quelli esercitati dall'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza, i quali dispongono dei poteri di accesso, ispezione e verifica, disciplinati dall'art. 33 D.P.R. 600/1973, con contestuale rimando all'art. 52 D.P.R. 633/1972. L'accesso all'interno dei locali in cui si svolgono attività commerciali, agricole, professionali, *nonché in quelli utilizzati dagli enti commerciali e di coloro che godono dei benefici di cui al D.lgs. 460/1997* può essere disposto su autorizzazione del direttore dell'ufficio, mentre per le ispezioni in differenti tipologie di locali è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. L'espresso riferimento ai locali degli enti commerciali e alle ONLUS è stato inserito, solamente in tempi recenti, dall'art. 8, comma 22, D.L. 16/2012 (lo stesso decreto che ha soppresso l'Agenzia del Terzo Settore), risolvendo un problema interpretativo abbastanza rilevante. In passato, l'interpretazione letterale della norma, permetteva l'esercizio del potere di accesso, accompagnato da una semplice autorizzazione del direttore dell'ufficio, solamente nei soli locali dove si esercitasse un'attività commerciale rendendo complicato l'accesso dei verificatori all'interno dei locali degli enti non commerciali, e in quelli delle ONLUS. Tali enti, infatti, godono del beneficio della decommercializzazione per alcune attività, per cui i locali utilizzati per lo svolgimento di tali attività non potevano essere considerati locali adibiti ad esercizio di attività commerciale e per accedervi sarebbe stata necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52, comma 2, D.P.R. 633/1972 (tra l'altro, tale autorizzazione può esser concessa solamente in caso di gravi indizi di violazioni).

Per l'accesso nei locali delle ONLUS, quindi, qualora l'ente avesse svolto esclusivamente attività istituzionali sarebbe stata necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica, mentre qualora avesse svolto anche attività connesse sarebbe stata sufficiente l'autorizzazione del capo ufficio (per l'accesso limitato ai locali in cui vengono svolte le attività connesse)[113]. Tale speciale forma di immunità delle ONLUS, con la nuova formulazione dell'art. 52 D.P.R. 633/1972, viene sradicata, accogliendo un principio enunciato dalla Corte Costituzionale secondo cui non si può ritenere che un'associazione sia arbitro della propria tassabilità[114].

Gli uffici dell'amministrazione finanziaria svolgono controlli formali e controlli sostanziali. I primi sono indirizzati a verificare la correttezza formale dei singoli statuti e di tutti gli obblighi imposti dalla legge, come il perseguimento di finalità sociale e l'obbligo di comunicazione all'Anagrafe ONLUS. Per svolgere tale funzione le autorità finanziarie possono chiedere documenti o atti, ovvero inviare questionari, ai sensi dell'art. 32 D.P.R. 600/1973.

I controlli formali vengono eseguiti anche prima dell'iscrizione dell'ente nell'anagrafe ONLUS. L'ente, ai sensi dell'art. 2 D.M. 266/2003, deve presentare apposita domanda alla Direzione regionale competente dell'Agenzia delle Entrate, correlata da una dichiarazione sostitutiva firmata dal rappresentante dell'associazione che attesti il possesso dei requisiti di cui all'art. 10 D.lgs. 460/1997. L'Agenzia delle Entrate, ricevuta la comunicazione, procede alla verifica, ai sensi dell'art. 3 D.M. 266/2003, della regolarità della compilazione del modello di comunicazione, la sussistenza dei

---

[113] D'AMORE R. e FERRI P., *I controlli formali e sostanziali dell'Agenzia delle entrate nei confronti delle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2003, p. 1961.

[114] Corte Cost., sent. n. 467 del 19/11/1992.

requisiti formali previsti dall'art. 10 del D.lgs. 460/1997 e la presenza della dichiarazione sostitutiva. L'Agenzia, entro 40 giorni dal ricevimento della comunicazione da parte dell'ente, deve comunicare l'esito del controllo e l'iscrizione, ovvero la mancata iscrizione. Nel frattempo, l'amministrazione finanziaria può invitare l'ente, ai sensi dell'art. 3, comma 3, D.M. 266/2003, a fornire chiarimenti in ordine alla rispondenza dei dati e delle attività rispetto ai presupposti di legge.

I controlli sostanziali sono molto importanti poiché sono indirizzati alla verifica dell'effettiva attività esercitata e alla corrispondenza con quanto indicato nello statuto, della presenza di attività connesse e della loro non prevalenza rispetto alle attività istituzionali (in particolare la verifica del limite del 66% dei proventi rispetto alle spese complessive), dell'assenza di altre attività e del divieto di distribuzione di utili (anche indiretto). Per tale verifica sono essenziali i poteri di accesso, ispezione e verifica ex. art. 33 D.P.R. 600/1973.

3.4.3. Conflitto di competenza circa le controversie avvero il provvedimento di revoca dell'iscrizione dall'anagrafe delle ONLUS

Qualora da tali controlli emerga un risultato negativo, la direzione Regionale competente dell'Agenzia delle Entrate, previa acquisizione del parere dell'Agenzia del Terzo Settore (ora del Ministero del Lavoro), effettuerà la cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS, dandone tempestiva comunicazione con un provvedimento motivato[115], il quale comporta la perdita della qualifica e la perdita dei presupposti dei benefici fiscali.

[115] Art. 5 D.M. 18/07/2003 n. 266.

Tale provvedimento amministrativo è impugnabile di fronte alla Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede la Direzione Regionale che ha emesso il provvedimento[116]. La competenza del giudice tributario, non essendoci nessuna esplicita indicazione normativa circa la giurisdizione, è stata messa in dubbio da sporadici interventi giurisdizionali, smentendo quanto indicato dalla stessa Agenzia delle Entrate. In tali casi è stato dichiarato competente il tribunale amministrativo[117] [118] poiché "*la perdita della qualifica di ONLUS non avrebbe risvolti solamente di carattere fiscale* (come i benefici concessi ai sensi dell'art. 24 D.lgs. 460/1997 circa la promozione di lotterie, tombole, pesche, banchi di beneficienza e la possibilità di utilizzare l'acronimo ONLUS)[119] *ma si traduce anche nella perdita di immagine e di una serie di benefici previsti dalla legge ad altri fini*"[120]. Anche l'Agenzia delle ONLUS, chiamata a formulare un parere in ordine alla competenza di giurisdizione, ha sostenuto la giurisdizione del giudice amministrativo, in quanto la controversia in ordine alla sussistenza dei requisiti per l'iscrizione alla Anagrafe delle ONLUS non atterrebbe a tributi, come richiesto dall'art. 2 del D.lgs. 546/1992, "*bensì alla definizione dei requisiti che un soggetto deve avere per essere qualificato*

[116] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 febbraio 2003, n. 14/E.

[117] TAR Lazio, Sez. II, Sent. 13087 del 16/11/2004.

[118] GLENDI C. e BRUZZONE M., *Osservatorio*, in *G.T. - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, p. 577.

[119] Come ad esempio la legittimazione concessa alle ONLUS di promuovere lotterie, tombole, pesche o banchi di beneficienza ai sensi dell'art. 13 del D.P.R. 430/2001 è un beneficio non fiscale concesso a tali enti.

[120] SACCARO M., *Il TAR Lazio sulla cancellazione delle ONLUS dall'Anagrafe*, in *Enti non profit*, 2005, p. 123.

come ONLUS e dunque alla individuazione del presupposto del presupposto di accertamento di un tributo"[121].

Dopo una serie di sentenze non risolutive, finalmente, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 1625 del 27/01/2010, hanno sancito la competenza del giudice tributario sulle controversie relative all'iscrizione e alla cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS, escludendo la competenza sia del giudice ordinario e sia del giudice amministrativo. La Corte ha preso atto che l'introduzione delle ONLUS non ha creato una forma privatistica *ad hoc*, e che, dunque, l'iscrizione all'anagrafe non modifica lo status dell'ente di carattere privato le cui caratteristiche sono disciplinate dalla legge. La Cassazione, inoltre, ha sottolineato che la ragione dell'istituzione dell'anagrafe delle ONLUS e la *ratio* dell'intera disciplina del D.lgs. 460/1997 (titolato "*Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative si utilità sociale*") sono prettamente fiscali, sebbene l'iscrizione in tale registro permetta anche la fruizione di benefici non fiscali.

L'interpretazione accolta dalle Sezioni Unite nega l'attribuzione della giurisdizione agli organi di giustizia amministrativa poiché la normativa di iscrizione, e successiva cancellazione dal registro, non riconosce alcun margine di discrezionalità in capo alla pubblica amministrazione, la quale, ricorrendone i presupposti, è obbligata ad effettuare l'iscrizione dell'organizzazione richiedente e perciò, "*non risultando dalla legge l'attribuzione di una giurisdizione esclusiva in tale materia al giudice ammini-*

[121] BUSICO M., *Giurisdizione tributaria per le liti sulla cancellazione dall'Anagrafe delle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1047.

strativo, deve escludersi che il provvedimento ricada nella giurisdizione generale in materia di interessi legittimi"[122].

Quindi, "*la controversia riguardo al provvedimento di cancellazione (o al rifiuto d'iscrizione) dall'anagrafe delle ONLUS, di competenza dell'Agenzia delle Entrate, deve pertanto ritenersi attribuita al giudice tributario, ai sensi dell'art. 2 D.lgs. 546/1992, avendo ad oggetto un atto di revoca (o diniego) di agevolazioni (art. 19, lett. h), del citato D.lgs. 546/1992)*"[123].

3.4.4. Considerazioni circa l'obbligatorietà del parere preventivo dell'Agenzia del Terzo Settore (ora Ministero del Lavoro e delle politiche sociali)

L'Agenzia delle Entrate, in caso di provvedimento di cancellazione dall'Anagrafe ONLUS, deve richiedere il parere preventivo dell'Agenzia del Terzo Settore. Il dibattito circa l'eventuale obbligatorietà di tale parere e circa la sorte degli atti emanati in difetto di tale adempimento richiede attenzione, poiché è una questione ancora non pacifica, alimentata da interventi giurisprudenziali tiepidi e da differenti interpretazioni dell'assetto normativo. La questione ha animato il lavoro giurisprudenziale, il quale ha prodotto alcune sentenze che hanno dichiarato illegittimi i provvedimenti emessi in difetto di tale parere[124].

Ai sensi dell'art. 4 del D.P.C.M. n. 329 del 21/03/2001, le amministrazioni pubbliche sono tenute a richiedere il preventivo parere dell'Agenzia del Terzo Settore nel caso

---

[122] CINGANO V., *La giurisdizione sulle controversie relative all'iscrizione e alla cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS*, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, p. 661.

[123] Corte di Cassazione, sent. n. 1625 del 27/01/2010.

[124] TAR Lazio, sez. II, sent., n. 13087 del 16/11/2004; CTP di Ancona, sent. del 27/09/2004.

di decadenza totale o parziale delle agevolazioni, mentre gli artt. 5 e 6 del D.M. n. 266 del 18/07/2003 prescrivono l'obbligatorietà di tale onere solamente:

a) in caso di concreta inosservanza dei requisiti prescritti dallo statuto, per esempio a seguito delle attività dei verificatori dell'amministrazioni finanziarie (art. 5, comma 2, D.M. 266/2003);
b) in caso di riscontro successivo del venire meno dei requisiti presenti al momento dell'iscrizione (art. 5, comma 5, D.M. 266/2003);
c) in caso di ostacolo al controllo della ricorrenza dei requisiti (art. 6, comma 4, D.M. 266/2003).

In tal caso c'è un evidente problema di coordinamento delle due disposizioni normative, poiché la prima (D.P.C.M. 329/2001) prevede l'obbligatorietà di tale parere in tutti i casi in cui vengono meno le agevolazioni, mentre l'altra (D.M. 266/2003) solamente in alcuni casi. L'Agenzia delle Entrate ha seguito un criterio interpretativo gerarchico e cronologico specificando che "*il decreto n. 266 del 2003, fonte normativa di pari grado rispetto al decreto n. 329 del 2001, chiarisce ed integra, in quanto emanato successivamente, le previsioni di quest'ultimo, prevedendo espressamente le ipotesi in cui è obbligatorio richiedere il parere all'Agenzia per le ONLUS prima di procedere alla notifica del provvedimento di cancellazione*"[125]. L'Agenzia delle Entrate, nella medesima circolare, sottolinea che tale parere non è da ritenersi vincolante in considerazione del principio, consolidato in dottrina e in giurisprudenza, che ritiene vincolanti i pareri solo quando la legge espressamente lo preveda.

[125] Circ. Agenzia delle Entrate, 16 maggio 2005, n. 22/E, par. 6.

La Corte di Cassazione, in un recente intervento, sembra appoggiare la tesi dell'Agenzia delle Entrate, poiché considera legittimo (respingendo perciò la richiesta di annullamento) il provvedimento di cancellazione, in difetto del parere dell'Agenzia del Terzo Settore, di una ONLUS che nel proprio statuto non aveva inserito la previsione del reimpiego degli utili od avanzi di gestione. La Corte ha motivato la sua decisione addicendo il fatto che "*il D.M. n. 266 del 2003, non prevede il parere obbligatorio dell'Agenzia delle ONLUS per l'ipotesi, specificatamente considerata, della cancellazione dall'anagrafe in conseguenza del riscontro della mancanza, negli atti costitutivi dell'associazione, dell'espressa previsione di reimpiego degli utili od avanzi di gestione ai fini della realizzazione degli scopi istituzionali*"[126].

La Corte di Cassazione ha ritenuto, in modo abbastanza opinabile, che la fonte prevalente sia il D.M. 266 del 2003, ovverosia che il parere dell'Agenzia del Terzo Settore sia obbligatorio solamente nei alcuni casi ben individuati. Non si deve per altro dimenticare che il D.P.C.M. 329/2001 è stato oggetto di revisione abbastanza recente con il D.P.C.M. 26 gennaio 2011, il quale confermando i poteri e le attribuzioni dell'organismo di controllo, si ipotizza avesse voluto confermare anche la disposizione ex art. 4, comma 2, lett. f), D.P.C.M. 329/2001 (cioè la disposizione che prevede l'obbligo di richiesta del parere in ogni caso di decadenza totale o parziale delle agevolazioni di cui al D.lgs. 460/1997). Perciò, "*da quanto sin qui evidenziato ne discende quale evidente conseguenza che il D.P.C.M. n. 329/2001, modificato dal*

[126] Corte di Cassazione, sez. V, Sent. n. 14371 del 30/06/2011.

D.P.C.M. n. 51/2011, è senz'altro da ritenersi fonte normativa successiva e, dunque – se fonte di pari grado – prevalente sul D.M. n. 266/2003"[127].

La questione, perciò, nonostante il citato intervento della Cassazione, rimane ancora parzialmente irrisolta e si auspica un prossimo intervento più deciso verso la risoluzione di tale conflitto tra norme.

3.4.5. Efficacia del provvedimento di revoca dell'iscrizione dall'anagrafe ONLUS e rapporti tra diversi procedimenti

La perdita al diritto dei benefici fiscali sorge dal giorno di avvenuta cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS, ai sensi dell'art. 5, comma 3, D.M. 266/2003. Qualora sia stata accertata la mancanza dei requisiti formali fin dall'iscrizione, la cancellazione retroagisce fin a tal momento o, in ogni caso, se la cancellazione sia conseguente al venir meno di almeno un requisito previsto, la ONLUS decade dalle agevolazioni fiscali fruite successivamente alla data in cui sono venuti meno i requisiti, ai sensi dell'art. 5, comma 4, D.M. 266/2003.

L'interpretazione retroattiva della norma è stata confermata dalla Corte di Cassazione, la quale ha sottolineato che "*la cancellazione comporta il venir meno dei benefici fiscali dal momento dell'accertamento della perdita dei requisiti sostanziali di ONLUS*"[128] e, perciò, qualora sia stato accertato che l'ente, fin dall'iscrizione, ha svolto l'attività difformemente al dettato normativo, l'effetto della cancellazione retroagisce fino a tale momento.

---

[127] PESTICCIO P., *Cancellazione dall'anagrafe ONLUS anche senza preventivo parere dell'Agenzia per il terzo settore*, in *Enti non profit*, 2011, pag. 8.

[128] Corte di Cassazione, sez. V, sent. n. 1254, 22/01/2014.

L'effetto retroattivo del provvedimento di cancellazione di cui all'art. 5 D.M. 266/2003 deve essere coordinato con il termine di decadenza del potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria previsto per le varie imposte, come ad esempio la norma contenuta nell'art. 43 D.P.R. 600/1973 per le imposte dirette, oppure nell'art. 74 D.P.R. 131/1986 per quanto riguarda le imposte sugli atti soggetti a registrazione. La Corte di Cassazione, nella sentenza citata[129], limitandosi a sottolineare che l'avviso di liquidazione della maggiore imposta è stato notificato nei tempi corretti (ai sensi dell'art. 74 D.P.R. 131/1986, prorogato di due anni ai sensi dell'art. 11, comma 1 e 1bis, L. 289/2002) ha confermato tale principio, facendo salve le norme sulla decadenza del potere di accertamento. L'Agenzia delle Entrate ha ribadito l'importanza della tempestività dei controlli, in modo "*da evitare che si consolidino situazioni di indebita fruizione delle agevolazioni fiscali*"[130] ed è concorde sul fatto che l'avviso di accertamento debba essere notificato, "*entro i relativi termini di decadenza*"[131].

È importante sottolineare che, sebbene il potere di accertamento dell'amministrazione abbia un limite temporale, l'eventuale retrodatazione che abbia conseguenze su situazioni attuali, o comunque non definitive, continua ad essere valida. In altre parole, l'articolo 43 D.P.R. 600/1973 preclude l'accertamento, ma non ha nessuna ripercussione sulla validità degli effetti della cancellazione che continua ad esserci indipendentemente sia retrodata ad una data troppo vecchia per poter essere emesso l'avviso di accertamento. Pertanto, se la cancellazione produce i suoi effetti *ex tunc*,

[129] Corte di Cassazione, sez. V, sent. n. 1254, 22/01/2014.

[130] Circ. Agenzia delle Entrate, 16 maggio 2005, n. 22/E, par. 4.

[131] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 febbraio 2003, n. 14/E, par. 3.

e sebbene l'amministrazione possa "*recuperare*" solamente gli anni ancora accertabili, gli effetti ci sono e si ripercuotono sulla tassazione dei redditi accertabili e futuri. Si ritiene, perciò, che la decadenza delle agevolazioni non possa tecnicamente risalire addietro nel tempo a più di quattro esercizi fiscali, rimanendo valido il principio per cui una fonte di rango minore (circolare o regolamento governativo) non può prevalere su un disposto generale contenuto nell'art. 43 D.P.R. n. 600/1973[132]. Dal periodo d'imposta 2016 i nuovi termini per l'accertamento[133] di cui all'art. 57 D.P.R. 633/1972 e art. 43 D.P.R. 600/1973, sono i seguenti:

- entro il 31/12 del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione dei redditi (infedele dichiarazione);
- entro il 31/12 del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata (omessa dichiarazione).

L'efficacia retroattiva del provvedimento di cancellazione può implicare che l'ente abbia usufruito indebitamente di benefici fiscali e quindi l'amministrazione finanziaria ha il potere di recuperare le imposte evase attraverso l'emissione di un avviso di accertamento. Per tale motivo, ai sensi dell'art. 5, comma 1, D.M. 266/2003, la Direzione regionale che provvede alla cancellazione dall'anagrafe ONLUS, oltre a notificare l'atto al contribuente, ai sensi dell'art. 60 D.P.R. 600/1973, deve comunicare all'ufficio delle Entrate nel cui ambito territoriale si trova il domicilio fiscale e agli uffici nei quali siano stati compiuti atti oggetto delle agevolazioni previste ai fini dei controlli per l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 28 D.lgs. 460/1997, nonché quelle previste dalle singole leggi d'imposta.

---

[132] PERLINI L., *Chiarimenti delle Entrate sui controlli alla ONLUS*, in *Enti non profit*, 2005, n. 7, p. 491.

[133] Modifica intervenuta con l'art. 1, commi 130 e 132, L. 208/2015.

L'ente pertanto potrebbe trovarsi di fronte a due diversi atti dell'amministrazione finanziaria:

a) *il provvedimento di cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS*, emesso dalla direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate;
b) *l'avviso di accertamento* emesso dall'ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate, che varia a seconda della tipologia di imposta.

Come è stato visto in precedenza, il provvedimento di cancellazione dall'anagrafe ONLUS è impugnabile dinnanzi al giudice tributario, e rientra tra gli atti autonomamente impugnabili ("*atto di diniego o revoca di agevolazioni o il rigetto di definizione agevolata di rapporti tributari*"), ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. h) D.lgs. 546/1992. Tale considerazione non è affatto banale, poiché se gli atti di revoca (o diniego) di agevolazioni sono ricompresi tra gli atti autonomamente impugnabili, senza ulteriori precisazioni, "*ne consegue che la loro mancata impugnazione, ai sensi dell'art 19 D.lgs. 546/1992, dovrebbe sempre precludere al contribuente di far valere i vizi propri di tali atti in sede di impugnazione dell'atto successivo*"[134].

In altre parole, ciò sta a significare che se l'ente non impugna, entro i termini, il provvedimento di cancellazione, senza eccepirne i vizi a esso specificatamente riferibili (ovverosia andando ad eccepire i motivi per cui è stata disposta la cancellazione che devono essere indicati nel provvedimento ai sensi dell'art. 5, comma 1, D.M. 266/2003), esso non potrà essere più impugnato e la cancellazione diventerà definitiva. Per di più, i vizi di tale atto di cancellazione dall'anagrafe non potranno essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto successivo, ossia l'avviso di accerta-

[134] BUTTUS S., *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, in *Rass. trib.*, 2010, pag. 123.

mento emesso dalla competente direzione dell'Agenzia delle Entrate, contenente i recuperi d'imposta fondati sul disconoscimento della qualità di ONLUS. A tal proposito è importante sottolineare che l'ente usufruisce delle agevolazioni fiscali di cui al D.lgs. 460/1997 "*per effetto dell'iscrizione all'anagrafe ONLUS*" ai sensi dell'art. 4, comma 1, D.M. 266/2003 e che, perciò, l'iscrizione ha efficacia costitutiva del diritto di usufruire delle agevolazioni previste dal D.lgs. 460/1997[135]. Nel processo di impugnazione dell'atto di accertamento si potranno impugnare solamente vizi propri di tale atto (ossia elementi attinenti alla formazione della base imponibile e alla liquidazione dell'imposta).

L'avviso di accertamento contenente recuperi d'imposta fondati sul disconoscimento, in capo al contribuente, della qualità di ONLUS e del diritto ai benefici fiscali ad essa connessi, ove non sia preceduto da un provvedimento di rifiuto di iscrizione nell'apposita anagrafe o di cancellazione dalla stessa, dovrebbe essere illegittimo[136]. Tale pronuncia attribuisce una vitale importanza al provvedimento di cancellazione e, di concerto, rinforza la tesi dell'autonoma impugnabilità di tale atto di fronte al giudice tributario.

Dalle considerazioni fin qui esposte ne consegue che potrebbero instaurarsi due procedimenti dinnanzi a differenti commissioni tributarie, che potrebbero sfociare in casi di contrasti di giudicato. Tale ipotesi potrebbe apparire al quanto scolastica, ma vale la pena spendere qualche riga anche alla luce delle recentissime novità in mate-

---

[135] CAPOGROSSI GUARNA F. e LIPARATA A., *I controlli sui requisiti formali per l'iscrizione all'anagrafe delle ONUS: gli effetti operativi dell'entrata in vigore del regolamento ministeriale e l'attività delle Direzioni regionali delle Entrate*, in *il Fisco*, 2003, n. 37.

[136] CTP Piacenza, 22/01/2007.

ria di processo tributario. Il caso che si prende in considerazione è quello per cui l'avviso di accertamento (giustificato dal provvedimento emesso dalla DR) diventi definitivo prima del passaggio in giudicato del provvedimento di cancellazione.

La sospensione del processo tributario (pre-riforma del 2015), disciplinata dall'art. 39 D.lgs. 546/1992, è ammessa obbligatoriamente solamente se viene presentata querela di falso o deve essere decisa una questione sullo stato o la capacità delle persone (eccetto il caso che si tratti della capacità di stare in giudizio). In ordine ad ogni altra questione pregiudiziale (diversa da quelle obbligatorie), invece si dovrà esprimere "*incidenter tantum*" il giudice tributario. Il tenore della disposizione ha fatto sorgere delle perplessità poiché sembrerebbe in contrasto con il diritto di difesa, ex art. 24 Cost., e creerebbe disparità di trattamento contrastanti con l'art. 3 Cost.. La Corte Costituzionale ha ritenuto infondate tali questioni di legittimità, ritenendo che rientra nella discrezionalità del legislatore (con il limite della non irrazionalità delle sue scelte) il conformare gli istituti processuali e che, in tal modo, si ha voluto velocizzare la definizione del processo tributario oberato di una rilevante mole di contenzioso[137]. Nonostante la costituzionalità di tale norma, la prassi[138] e molteplici pronunce della Cassazione hanno avvalorato la tesi secondo cui, sebbene le cause di sospensione di cui all'art. 39 D.lgs. 546/1992 siano tassative, sarebbe applicabile al processo tributario (grazie al rinvio di cui all'art. 1 D.lgs. 546/1992 alle norme processuali civili) la norma sulla c.d. "*sospensione necessaria*" ai sensi dell'art. 295 del c.p.c.. Tale disposizione prevede che il processo debba essere sospeso dal giudice in ogni caso in cui debba essere risolta una controversia, dalla cui definizione dipende

[137] Corte Cost., sent. n. 31 del 26/02/1998.

[138] Circ. Agenzia delle Entrate, 21 marzo 2002, n. 25/E, par. 6.

la decisione della causa. La Corte di Cassazione, a supporto della compatibilità dell'art. 295 c.p.c. con il processo tributario, ha sostenuto che la *ratio* dell'art. 39 D.lgs. 546/1992 fosse ispirata "*al fine di abbreviare la pendenza del processo tributario in relazione all'inerzia delle parti*", escludendo di fatto i solo casi in cui la sospensione fosse caratterizzata da un potere delle parti (ex. art. 296 c.p.c.), e che l'art. 39 D.lgs. 546/1992 disciplinasse i rapporti con altre giurisdizioni (non quelli con altri processi tributari)[139].

Tale prassi è stata consolidata dal legislatore con la riforma del processo tributario entrata in vigore il 1 gennaio 2016; l'art. 9 D.lgs. 156/2015 ha aggiunto due nuove ipotesi di sospensione del processo, specificate nei seguenti commi:

a) 1-*bis*: "*La commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa*";
b) 1-*ter*: "*Il processo tributario è altresì sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990*".

Il nuovo comma 1-bis dell'art. 39 D.lgs. 546/1992 dispone la c.d."*sospensione necessaria*" per i casi di "*pregiudizialità interna*", facendo in modo che venga trovata una soluzione rispetto ai rapporti tra casi collegati tra loro e pendenti dinnanzi a di-

[139] Corte di Cassazione, sent. 14281 del 30/10/2000; Corte di Cassazione sent. n. 4058 del 21/03/2000; Corte di Cassazione sent. n. 4509 del 10/04/2000.

verse commissioni tributarie: è il caso delle ONLUS con la distinta impugnazione dell'avviso di accertamento e del provvedimento di cancellazione dall'anagrafe.

Le considerazioni fin qui esposte in ordine alla vecchia disciplina dell'art. 39 D.lgs. 546/1992, alla prassi che si è finora utilizzata (avvalorata dalla giurisprudenza di legittimità) e all'avvento della nuova disciplina della sospensione del processo, ci permettono di pensare senza margini di dubbio che è potere del giudice sospendere il processo avverso l'avviso di accertamento per i recuperi d'imposta di anni precedenti, in attesa della definizione del procedimento avverso il provvedimento di cancellazione dall'anagrafe ONLUS.

3.4.6. Perdita della qualifica di ONLUS e devoluzione del patrimonio

Le ONLUS, in caso di scioglimento, sono obbligate a devolvere il proprio patrimonio ad altre ONLUS, ovvero a fini di pubblica utilità, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. f) del D.lgs. 460/1997.

In passato, l'amministrazione finanziaria assimilava la perdita di qualifica allo scioglimento dell'ente, pertanto, in tal caso, la ONLUS avrebbe dovuto "*devolvere il patrimonio ad un'altra organizzazione non lucrativa di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito il menzionato organismo di controllo*"[140]. Il Ministero delle Finanze ha precisato che la *ratio* della disposizione in argomento era intesa ad impedire all'ente, che cessa per qualsiasi ragione di esistere come ONLUS, la distribuzione del patrimonio, che è stato costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalità estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal D.lgs. 460/1997.

[140] Circolare Agenzia Entrate, 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 1.6.

L'applicazione di tale disposizione non è mai stata chiara, tanto che la stessa Agenzia in un successivo intervento circa la decadenza delle agevolazioni per le ONLUS, si è limitata a dire che verranno "*recuperati gli eventuali indebiti risparmi di imposte e relativi interessi nonché verranno applicate le sanzioni di cui all'articolo 28 del decreto legislativo n. 460 del 1997 e di quelle previste dalle singole leggi d'imposta*"[141], senza fare un minimo cenno all'obbligo di devoluzione del patrimonio[142].

Tale obbligo, così strutturato, potrebbe risultare iniquo, poiché se è vero che la sua *ratio* viene ritrovata nel divieto di distribuire un patrimonio creatosi anche grazie ai risparmi d'imposta, è altrettanto vero che se tali risparmi vengono recuperati a tassazione, decade la *ratio* sottostante alla devoluzione, facendola diventare una doppia sanzione.

In tali casi generalizzare non è mai corretto, poiché sarebbe necessario fare un distinguo tra i casi in cui gli effetti della perdita della qualifica decorrono dalla data di cancellazione e i casi in cui gli effetti retroagiscono ad un periodo precedente. Nella prima fattispecie sarebbe corretto prevedere l'obbligo di devolvere il patrimonio poiché esso si è formato grazie ai risparmi d'imposta fruiti debitamente, mentre sarebbe una doppia sanzione se applicato alla seconda fattispecie, dove si va a sommare all'avviso di accertamento con cui si recuperano i risparmi d'imposta di cui si è fruito indebitamente.

---

[141] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 febbraio 2003, n. 14/E, par. 5.

[142] D'AMORE R. e FERRI P., *I controlli formali e sostanziali dell'Agenzia delle entrate nei confronti delle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2003, p. 1961.

L'Agenzia delle Entrate non ha mai abbandonato l'idea dell'assimilazione, ai fini della devoluzione del patrimonio, della perdita della qualifica allo scioglimento dell'ente, però ha corretto la sua interpretazione precisando che nell'ipotesi in cui "*un ente, pur perdendo la qualifica di ONLUS, non intenda sciogliersi, ma voglia continuare ad operare come ente privo della medesima qualifica, si ritiene che lo stesso sia tenuto a devolvere il patrimonio, secondo i criteri indicati all'art. 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 460 del 1997, limitatamente all' incremento patrimoniale realizzato nei periodi d'imposta in cui l'ente aveva fruito della qualifica di ONLUS*"[143]. Tale chiarimento "*fa salvo*" il patrimonio detenuto dall'ente precedentemente all'acquisizione della qualifica di ONLUS e sottopone all'obbligo devolutivo solamente quella parte di patrimonio accresciuta grazie ai benefici fiscali.

Come è stato già accennato, in caso di scioglimento e devoluzione del patrimonio, le ONLUS sono obbligate a chiedere il parere preventivo e obbligatorio all'Agenzia delle ONLUS (ora Ministero del lavoro e delle politiche sociali), ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. k) del D.P.C.M. del 21/03/2001. Ai fini dell'individuazione del patrimonio oggetto di devoluzione "*l'ente dovrà allegare a tale richiesta di parere anche la documentazione rappresentativa della situazione patrimoniale dell'ente, redatta ai sensi dell'art. 20bis, comma 1, lettera a) D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600 alla data in cui l'ente ha acquisito la qualifica di ONLUS, nonché la stessa documentazione rappresentativa della situazione alla data in cui tale qualifica è venuta meno*"[144]. Per le ONLUS, che in virtù delle modeste dimensioni (proventi inferiori a

[143] Circ. Agenzia delle Entrate, 31 ottobre 2007, n. 59/E, par. 4.

[144] Atto di indirizzo emesso dall'Agenzia delle ONLUS, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. a) del D.P.C.M. del 21/03/2001, n. 329, in relazione alla devoluzione del patrimonio a seguito della perdita della qualifica

51.645,69 €), in luogo delle scritture contabili previste dall'art. 20-*bis*, lett. a) D.P.R. 600/1973 tengono un rendiconto delle entrate e delle uscite, potranno allegare tale rendiconto alla richiesta di parere.

L'Agenzia delle ONLUS, nel medesimo atto di indirizzo, ha chiarito che un semplice prospetto patrimoniale potrebbe non essere sufficiente poiché non permette di "*stabilire se l'incremento patrimoniale derivi dal regime fiscale agevolato di cui l'ente ha fruito o da altre ragioni non dipendenti dal suddetto regime*" (come ad esempio l'incremento patrimoniale dovuto ad un aumento del valore di mercato di un immobile, oppure derivante dalla realizzazione di una plusvalenza immobiliare tassata come reddito diverso ex art. 67 TUIR).

L'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia per le ONLUS, quindi, hanno ribadito assieme che, in caso di scioglimento, l'obbligo di devolvere il patrimonio ad altre ONLUS o a fini di solidarietà sociale persiste solamente per quella porzione di patrimonio che non era ancora presente al momento dell'acquisizione della qualifica e che si è formata successivamente anche grazie ai benefici fiscali, con l'esclusione di tutto ciò che è stato frutto di incrementi di valore di cespiti già presenti al momento della qualifica.

3.4.7. Sanzioni amministrative ex art. 28 D.lgs. 460/1997

Oltre alle sanzioni specifiche previste per le singole imposte, il D.lgs. 460/1997 ha previsto delle sanzioni amministrative particolari in cui incorrono gli organi amministrativi (rappresentanti legali e i membri degli organi amministrativi) delle ON-

---

di ONLUS senza lo scioglimento dell'ente del 07/05/2008; si veda tale interessante atto d'indirizzo per verificare l'elenco analitico dei documenti necessari per l'istruttoria e la redazione del parere ai fini della devoluzione del patrimonio delle ONLUS.

LUS in caso di violazione delle norme ivi contenute. L'art. 28 D.lgs. 460/1997 prevede:

a) la sanzione da lire 2 milioni a lire 12 milioni in caso di indebita fruizione dei benefici fiscali per assenza dei requisiti di cui all'art. 10 D.lgs. 460/1997, ovvero in caso di violazione delle norme statutarie;
b) la sanzione da lire 200 mila a lire 2 milioni in caso di mancato invio della comunicazione di cui all'art. 11, comma 1, D.lgs. 460/1997, ovverosia della comunicazione (da effettuarsi entro 30 giorni dall'inizio dell'attività) per l'iscrizione nel registro delle ONLUS;
c) la sanzione da lire 600 mila a lire 6 milioni in caso di un uso inappropriato della denominazione di ONLUS, ai sensi dell'art. 27 D.lgs. 460/1997.

Tali sanzioni amministrative sono irrogate dall'ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate nel cui ambito territoriale è presente il domicilio dell'ente, ai sensi dell'art. 28, comma 2, D.lgs. 460/1997.

Probabilmente la sanzione più "*pesante*" è quella contenuta nel comma 3 dell'art. 28 D.lgs. 460/1997, grazie al quale i rappresentati legali e gli amministratori degli enti (indipendentemente dalla loro tipologia), che hanno fruito di indebiti risparmi d'imposta, sono responsabili in solido con l'ente per il debito tributario sorto in ordine a tale indebito risparmio.

La responsabilità solidale è tipica degli enti in cui è prevalente "*l'intuito personae*" e in cui i soci sono responsabili illimitatamente per le obbligazioni sociali, come le società di persone e le società in accomandita semplice, ed è estesa in ambito tributario anche alle associazioni non riconosciute, ai sensi dell'art. 5 TUIR. Nelle ONLUS ta-

le responsabilità solidale, limitatamente al debito d'imposta sorto dall'indebita fruizione di risparmi fiscali, è estesa anche agli amministratori e ai rappresentanti legali, indipendentemente siano essi o meno associati.

Come accade nei contenzioni tributari che coinvolgono contemporaneamente soci e società, associati e associazioni non riconosciute, anche in tal caso si potrebbe ravvisare un caso di litisconsorzio necessario, ai sensi dell'art. 14 D.lgs. 546/1992. Il litisconsorzio è necessario qualora "*l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, ed il ricorso, pur proposto da uno o da più degli obbligati, abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione*"[145].

Si è perciò di fronte "*ad un atto impositivo unitario, coinvolgente, nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione, una pluralità di soggetti*"[146] (l'avviso di accertamento contenente i recuperi degli indebiti risparmi d'imposta riguarda non solo l'ente ma anche gli amministratori e i legali rappresentati responsabili in solido con esso).

Per tali considerazioni, "*i soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi, [...], e il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari è affetto da*

[145] Corte di Cassazione, sez. Unite, sent. n. 1052 del 18/01/2007.

[146] Corte di Cassazione, sez. V, sent. n. 22523 del 26/10/2007.

nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche d'ufficio"[147].

3.4.8. Sorte dell'ente che ha perso la qualifica di ONLUS

Dopo aver esaminato le attività di controllo svolte dall'amministrazione finanziaria, la cancellazione delle ONLUS dal loro registro, l'efficacia e l'impugnabilità del provvedimento emesso dalla direzione regionale e dell'eventuale successivo accertamento per il recupero degli indebiti risparmi d'imposta, è necessario spendere qualche parola per parlare della sorte degli enti che perdono la qualifica di ONLUS. Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, come è già stato detto, sono state inserite tra gli enti non commerciali, per cui il reddito complessivo è calcolato secondo le norme dell'art. 143 TUIR.

In caso di perdita della qualifica l'ente perde la possibilità di usufruire delle agevolazioni fiscali, tra le quali c'è anche la de-commercializzazione delle attività istituzionali. Qualora, quindi, l'ente perda la qualifica di ONLUS, esso perde anche il beneficio della de-commercializzazione e le attività istituzionali sono considerate attività commerciali. Tale considerazione porta a pensare che qualora l'attività commerciale sia prevalente, ai sensi dell'art. 145 TUIR, l'ente perda anche la qualifica di ente non commerciale. Per cui, "*in ogni caso, verificandosi la cancellazione dall'Anagrafe ONLUS, l'ente sarà da inquadrare nella disciplina ordinaria degli enti non commerciali, se non addirittura, in caso di mancato rispetto degli appositi parametri, in quella degli enti commerciali*"[148].

---

[147] Corte di Cassazione, sez. Unite, sent. n. 14815 del 04/06/2008.

[148] D'AMORE R. e FERRI P., *I controlli formali e sostanziali dell'Agenzia delle entrate nei confronti delle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2003, p. 1961.

L'eventuale mutazione da ente non commerciale a ente commerciale è drammatica, poiché cambia radicalmente la disciplina di tassazione. In tal caso, non c'è solamente un problema di indebita fruizione di risparmi d'imposta, ma si deve fare i conti con un sistema radicalmente differente (ad esempio i redditi fondiari e i redditi diversi non sono più redditi tassabili autonomamente, con il rischio di un affioramento di eventuali redditi precedentemente considerati esenti, come ad esempio le plusvalenze immobiliari ex art. 67 TUIR). Per ulteriori approfondimenti sulla perdita di qualifica di un ente non commerciale, sul particolare aspetto sanzionatorio previsto dall'art. 145 TUIR e sulla transizione da ente non commerciale a ente commerciale si rimanda al capitolo sulla disciplina di tassazione generale degli enti non commerciali.

Le conseguenze della perdita della qualifica di ONLUS sono circoscritte al solo ambito tributario. Gli enti "*de-qualificati*" mantengono il loro aspetto civilistico originario, poiché è pacifico che le ONLUS sono solamente una "*qualità speciale rilevante in sede tributaria*"[149].

3.5. Disciplina in materia di Imposta sul Valore Aggiunto

Il regime IVA applicabile alle ONLUS è alquanto scoordinato e asimmetrico rispetto alla disciplina IRES e non presenta forme di agevolazione sostanziose. Anche il legislatore è ben consapevole della necessità di "*introdurre una norma volta ad agevolare ai fini IVA l'acquisto di beni strumentali da parte di ONLUS",* ma è altrettanto consapevole che essa *"è attualmente preclusa dalla normativa comunitaria, e, in particolare, dalla direttiva CEE92/77 del 19/10/1992 che, nell'individuare tassati-*

[149] FUSARO A., *Il tortuoso cammino del decreto legislativo sulle Onlus*, in *il Fisco*, 1998, p. 3398.

vamente le operazioni soggette ad aliquota agevolata, non fa menzione di tali operazioni"[150]. Perciò, "*in mancanza di una sistematica esenzione delle operazioni poste in essere da detti organismi, sono state introdotte talune specifiche disposizioni agevolative*"[151]. È stato giustamente sottolineato che "la *mancanza di scopo di lucro non giustifica alcuna agevolazione per quanto riguarda l'IVA*"[152].

Per capire meglio tale carenza e rendersi conto della disorganicità si ritiene opportuno fornire un quadro riassuntivo dell'attuale disciplina. Per esigenze di chiarezza l'insieme delle ONLUS, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, può essere diviso in 3 categorie:

- *cooperative sociali*: a cui è applicabile anche il regime speciale di cui alla Tabella A (fino al 31/12/2015) e Tabella A, parte II-*bis* (dal 01/01/2016), parte II, allegata al D.P.R. 633/1972;
- *organizzazioni di volontariato*: a cui rimane applicabile la disposizione dell'art. 8, comma 2, L. 266/1991;
- tutte le altre ONLUS.

Sia alle cooperative sociali, sia alle organizzazioni di volontariato è lasciata libertà di scelta tra l'applicazione del proprio regime speciale e il regime generale per tutte le ONLUS.

Si deve subito premettere che la de-commercializzazione delle attività istituzionali e l'esenzione delle attività connesse non trova alcun accoglimento in materia di IVA,

---

[150] Relazione illustrativa al decreto legislativo 460/1997.

[151] BAGAROTTO E. M., *Il trattamento fiscale delle ONLUS*, in *Cives*, 2004, p. 106.

[152] LUPI R., *Modifiche alla fiscalità degli enti no profit: torna in auge la mancanza di scopo di lucro*, in *Boll. trib*., 1996, p. 581.

perciò il fatto che un'attività non venga considerata commerciale ai fini delle imposte sui redditi è assolutamente irrilevante ai fini IVA. Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto si deve guardare alla natura dell'attività. In altre parole le ONLUS sono soggette passive IVA qualora l'attività svolta venga considerata commerciale ai sensi dell'art. 2195 c.c., non rilevando che essa rientri nei settori di cui all'art. 10 D.lgs. 460/1997. Le operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi) svolte dalle ONLUS, in via ordinaria, sono imponibili ai fini IVA, ancorché siano riscontrabili alcune esenzioni per determinate attività. *"Il legislatore ha ritenuto, in linea generale, attrarre nella sfera d'imponibilità IVA anche le operazioni svolte dalle ONLUS, risultando irrilevante la finalità non lucrativa che le contraddistingue*"[153].

3.5.1. Imponibilità delle operazioni attive e passive

Sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 2, D.lgs. 460/1997, le attività indicate all'art. 143, comma 3, lett. a), TUIR. In altre parole, non si applica l'IVA sui "*fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore*".

Ci sono, inoltre, una serie di esenzioni/esclusioni soggettive, concesse su determinate operazioni, qualora siano poste in essere dalle ONLUS o rivolte verso esse. Si inizia la disamina con le operazioni passive: cessioni di beni a titolo gratuito alle ONLUS e prestazioni di divulgazione pubblicitaria effettuate per le ONLUS.

Per le imprese, ai sensi dell'art. 2 comma 2, lett. 4), D.P.R. 633/1972, sono considerate cessioni di beni anche le "*cessioni gratuite di beni*", con l'eccezione dei beni che non rientrano nell'attività dell'impresa se di costo inferiore ai 50 euro e dei beni per i

[153] DI GREGORIO C., *L'IVA nelle prestazioni di servizi rese dalle ONLUS*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2000, p. 1171.

quali non è stata operata, all'atto di acquisto (o all'atto dell'importazione), la detrazione d'imposta.

Qualora tali operazioni siano effettuate verso delle ONLUS, ai sensi dell'art. 10, comma 1, num. 12), si considerano esenti. Si tratta delle cessioni gratuite di beni che, ai sensi dell'art. 2, n. 4), sono normalmente assoggettate ad IVA, ma che qualora siano poste in essere nei confronti di una ONLUS sono invece esenti dall'IVA.

Come chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate,"*risultano esenti dall'I.V.A. le cessioni di beni, previste dall'art.2, n. 4), del D.P.R. n.633 del 1972 (ovverosia le cessioni gratuite di beni la cui produzione o commercio rientra nell'attività d'impresa), per le quali l'imprenditore ha operato la detrazione all'atto dell'acquisto o dell'importazione, se effettuate in favore delle ONLUS*"[154].

Si sottolinea che l'esenzione non conferisce il diritto alla detrazione sugli acquisti, ai sensi dell'art. 19 D.P.R. 633/1972. Pertanto, si deve ritenere che l'impresa cedente debba rettificare l'IVA portata in detrazione sugli acquisti. In merito si auspicano chiarimenti.

Si sottolinea che le cessioni gratuite di beni, la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, restano escluse dal campo IVA, ancorché effettuate verso ONLUS, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4 (se di importo inferiore ai 50 €) e ai sensi dell'art. 19*bis1*, comma 1, lett. h).

In merito al tema delle cessioni gratuite di beni e servizi oggetto dell'attività d'impresa, verso le ONLUS, si ritiene opportuno ampliare l'analisi con le importanti no-

[154] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 5.1.

vità introdotte dall'art. 13, commi 2 e 3[155], del D.lgs. 460/1997. Tali disposizioni regolano rispettivamente:

- *le cessioni gratuite di derrate alimentari e prodotti farmaceutici, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, che in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale, vengono ceduti gratuitamente alle ONLUS*. Tali beni non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa, ai sensi dell'art. 85, comma 2, TUIR e perciò sono ininfluenti ai fini delle imposte sui redditi;
- *le cessioni di beni non di lusso[156] (di beni diversi dalle derrate alimentari e prodotti farmaceutici) alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vizi che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita*. Tali operazioni, nel limite del costo specifico di acquisto o di produzione non superiore al 5% del reddito d'impresa dichiarato, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa. Complessivamente se il costo dei beni supera il 5% del reddito d'impresa dichiarato, per la parte accedente contribuiscono a formare il reddito complessivo dell'impresa cedente.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che possono essere ceduti gratuitamente anche i beni obsoleti[157], poiché anche l'obsolescenza esclude il bene dal circuito del mercato. Inoltre, è stato ribadito "*che i beni eliminati dal circuito commerciale e ceduti gra-*

[155] Comma modificato con il comma 130 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

[156] Sono esclusi perciò tutti i beni elencati nella Tabella B allegata al D.P.R. 633/1972.

[157] Ris. Agenzia delle Entrate 20 giugno 2008, n. 254/E.

tuitamente alla ONLUS non possono più in alcun modo essere commercializzati o ceduti dalla ONLUS beneficiaria che li deve utilizzare esclusivamente per lo svolgimento delle attività istituzionali"[158].

Ai fini IVA i beni oggetto delle cessioni gratuite di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 13 del D.lgs. 460/1997 si considerano distrutti, perciò è ammessa la piena deducibilità dell'IVA sui relativi acquisti e non devono essere soggetti ad imposta al momento della cessione alla ONLUS.

Questo particolare non trascurabile ha un impatto molto positivo sull'approvvigionamento delle ONLUS e sulla valorizzazione degli atti di liberalità delle imprese commerciali verso tali enti. Tale disposizione ha un doppio vantaggio, sia per l'imprenditore, sia per le ONLUS:

- permette all'impresa cedente di portarsi in detrazione l'IVA sugli acquisti afferenti a tali operazioni. In tal modo l'imprenditore è maggiormente incentivato a effettuare tali cessioni gratuite in quanto, sebbene non riceva un compenso, "*recupera*" l'IVA sugli acquisti. Se l'imprenditore si detrae l'imposta all'atto dell'acquisto, senza farla poi rivalere sul cessionario, è come se lo Stato riconoscesse una sorta di contributo a favore dell'impresa sotto forma di credito IVA.
- offre la possibilità alle ONLUS di non pagare l'IVA su tali acquisti "*gratuiti*", riducendo in tal modo i costi, in quanto per tali enti spesso l'IVA rappresenta solo un costo, essendo essa indetraibile.

[158] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 marzo 2008, n. 26/E, par. 1.

Per usufruire di tali agevolazioni (sia ai fini IVA sia ai fini delle imposte sui redditi per le fattispecie di cui al D.lgs. 460/1997) si devono ottemperare ad alcuni obblighi. I seguenti adempimenti (disciplinati dall'art. 13, comma 4, D.lgs. 460/1997 e dall'art. 2, comma 2 e comma 4, D.P.R. 441/1997) sono obbligatori sia che i beni si considerino distrutti ai sensi del D.lgs. 460/1997, sia che si considerino operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, comma 1, num. 12), D.P.R. 633/1972:

- *comunicazione preventiva* (effettuata dal cedente), mediante raccomandata a/r, al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, almeno 5 giorni prima della consegna del bene, la quale deve contenere data, ora e luogo di inizio del trasporto, della destinazione finale dei beni, nonché dell'ammontare complessivo, sulla base del prezzo di acquisto, dei beni gratuitamente ceduti. In alternativa a tale comunicazione si può dare informativa al comando della Guardia di Finanza competente, ai sensi dell'art. 2, comma 2, D.P.R. 441/1997 (prevista per le operazioni in esenzione di IVA);
- emissione di un *documento di trasporto* progressivamente numerato;
- *annotazione*, entro il quindicesimo giorno del mese successivo, nel registro IVA del cedente della quantità e della qualità dei beni ceduti gratuitamente;
- emissione di un *atto notorio* (emesso dalla ONLUS e debitamente conservato dall'impresa cedente) che attesti, nel caso di operazioni esenti IVA ai sensi dell'art 10, n. 12, D.P.R. 633/1972, la natura, qualità e quantità dei beni ricevuti corrispondenti ai dati contenuti nel documento di trasporto. L'atto notorio, in caso di operazioni di cui all'art. 13 D.lgs. 460/1997 deve attestare l'im-

pegno della ONLUS ad utilizzare effettivamente e direttamente i beni in conformità alle finalità istituzionali.

Relativamente alle cessioni esenti di cui all'art. 10, comma 1, num. 12) D.P.R. 633/1972, l'art. 1, comma 396, L. 208/2015 ha innalzato a 15.000 € (in luogo di 5.164,57 €) il limite oltre il quale è obbligatoria la relativa comunicazione. L'obbligo non sussiste nemmeno per beni facilmente deperibili, senza alcun limite di valore.

Di seguito si propone una tabella riassuntiva delle cessioni gratuite analizzate finora.

Tipologia di cessioni gratuite (beni oggetto dell'attività d'impresa)	**IVA**	**Imposte sul reddito per il cedente**	**Adempimenti**
-beni farmaceutici e derrate alimentari; -beni non di lusso che presentino imperfezioni, alterazioni, danni o vi che pur non modificandone l'idoneità di utilizzo non ne consentono la commercializzazione o la vendita; Art. 13, commi 2 e 3, D.lgs. 460/1997.	Si considerano distrutti (irrilevanza ai fini IVA)	Non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa.	Comunicazione ai sensi dell'art. 13, comma 4, D.lgs. 460/1997, o, alternativamente, comunicazione ai sensi dell'art. 2, comma 2, D.P.R. 441/1997.
Cessioni gratuite di beni oggetto dell'attività d'impresa per cui l'imprenditore ha dedotto l'imposta sugli acquisti (beni diversi da quelli elencati sopra);	Esenzione IVA ai sensi dell'art 10, comma 1, n. 12, D.P.R. 633/1972;	Erogazioni liberali in natura (art. 14, L. 35/2005), oppure ricavi ai sensi dell'art. 85, comma 2, TUIR (per il loro valore normale);	Comunicazione ai sensi dell'art. 2, comma 2, D.P.R. 441/1997;

Tabella 2: Imponibilità IVA delle cessioni gratuite verso ONLUS

Le operazioni di divulgazione pubblicitaria, svolte a beneficio delle ONLUS, sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 3, comma 3, D.P.R. 633/1972 (non si considerano prestazioni di servizi).

Quindi, circa il trattamento IVA delle operazioni passive delle ONLUS, si può sintetizzare la disciplina dicendo che le ONLUS assolvono agli obblighi IVA nei modi ordinari, come le imprese commerciali, con alcune esenzioni/esclusioni (acquisti senza applicazione dell'IVA) ben individuabili. Si ritiene opportuno sintetizzare la disciplina IVA delle operazioni passive effettuate dalle ONLUS nella seguente tabella.

Operazioni effettuate a beneficio delle ONLUS	**Regime IVA**	**Riferimenti normativi**
Cessioni gratuite di beni alla cui produzione o commercio è diretta l'attività d'impresa	Esenzione	Art. 10, comma 1, n. 12, D.P.R. 633/1972; Art. 2, comma 2, D.P.R. 441/1997.
	I beni ceduti si considerano distrutti	Art. 13, commi 2,3,4, D.lgs. 460/1997; Art. 2, comma 2 e 4, D.P.R. 441/1997.
Operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).	Esclusione (non si considerano prestazioni di servizi)	Art. 3, comma, 3, D.P.R. 633/1972.
Altre operazioni	Regime IVA ordinario applicabile alle imprese commerciali	

Tabella 3: imponibilità delle operazioni passive delle ONLUS

Per quanto riguarda le *operazioni attive* sono state previste le seguenti esenzioni:

- le *prestazioni di trasporto di malati o feriti* con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da ONLUS, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 15, D.P.R. 633/1972;
- le *prestazioni di ricovero e cura* rese da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 19, D.P.R. 633/1972;
- le *prestazioni educative* dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 20, D.P.R. 633/1972;
- le *prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale*, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità

di assistenza sociale e da ONLUS, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 27-*ter*, D.P.R. 633/1972.

"*Quanto alle altre attività poste in essere da una ONLUS, sarà necessario, volta per volta, verificarne l'imponibilità in applicazione dei criteri generali previsti dal D.P.R. 633/1972*"[159].

Dal quadro complessivo della normativa IVA applicabile alle ONLUS non emergono sostanziali agevolazioni per tali enti, in quanto l'esenzione non consente di detrarre l'IVA sugli acquisti, ai sensi dell'art. 19 e 19*bis* D.P.R. 633/1972, che perciò diventa un costo. Sembra quasi che "*il fine del legislatore sia quello di alleggerire il carico fiscale dei soggetti beneficiari dell'attività svolta dalle ONLUS piuttosto che quello di agevolare gli enti medesimi*"[160].

Per cercare di ovviare al problema dell'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti, si potrebbe pensare all'introduzione di un'aliquota agevolata, sulla falsa riga di quanto accade per le prestazioni socio sanitarie effettuate dalle cooperative sociali. La commissione dei Trenta, in merito a tale ipotesi, ha espresso parere negativo affermando che tale aliquota agevolata sarebbe di indiscutibile vantaggio per le ONLUS, ma comporterebbe uno svantaggio per i consumatori[161].

3.5.2. Prestazioni sociali svolte da cooperative sociali

---

[159] BAGAROTTO E. M., *Il trattamento fiscale delle ONLUS*, in *Cives*, 2004, p. 107.

[160] D'AMORE R. e FERRI P., *Applicazione dell'IVA alle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 395.

[161] Parere della Commissione dei Trenta: commissione parlamentare consultiva in materia di riforma fiscale, istituita ai sensi della Legge 23 dicembre 1996 n. 662, che ha esaminato lo schema di decreto legislativo relativo alla disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), in attuazione delle delega di cui all'art. 3, commi 186, 187, 188 e 189 della Legge 662 del 1996.

In stretto collegamento con l'esigenza di introdurre un'aliquota agevolata, anziché l'esenzione, al fine di permettere la detrazione dell'IVA sugli acquisti e non far gravare l'imposta sulle ONLUS, si ritiene opportuno analizzare il particolare regime IVA riservato alle cooperative sociali.

La disciplina IVA applicabile alle cooperative sociali è stata recentemente modificata dalla L. 208/2015 (*Stabilità 2016*) e la nuova disciplina è applicabile alle operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati dopo il 1° gennaio 2016. Quindi, in prima battuta si analizza la normativa in vigore fino al 31/12/2015, successivamente ci si occuperà della nuova disciplina.

Tali enti, ai sensi della vecchia disciplina, potevano applicare l'aliquota del 4% su determinate prestazioni da loro effettuate, qualora fossero state svolte da loro direttamente, avvero sulla base di contratti di appalto o convenzioni in generale. Nello specifico erano ammesse a godere di tale beneficio, ai sensi del n. 41-*bis*) della tabella A - Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972:

- le prestazioni socio-sanitarie;
- le prestazioni educative;
- le prestazioni di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese.

Condizione essenziale per usufruire dell'agevolazione era che i beneficiari delle prestazioni fossero anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza.

Le cooperative sociali, essendo considerate ONLUS di diritto, potevano applicare liberamente, per le prestazioni suddette, sia l'aliquota agevolata, ai sensi del n. 41-*bis*) della tabella A - Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, sia l'esenzione, ai sensi dell'art. 10 D.P.R. 633/1972. Naturalmente tale scelta è concessa solamente sulle prestazioni di servizi che rientrano sia nella prima, sia nella seconda fattispecie. Poiché è presente qualche lieve differenza si propone il seguente schema:

N. 41-BIS) DELLA TABELLA A - PARTE II, ALLEGATA AL D.P.R. 633/1972	**ART. 10 D.P.R. 633/1972**
prestazioni educative, ***in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza.***	le prestazioni educative **dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere**, **anche per la formazione**, **l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale** [...], comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, [...], nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 20, D.P.R. 633/1972.
prestazioni socio-sanitarie, ***in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza.***	le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, ***di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo*** [...].
prestazioni di assistenza domiciliare o ambulatoriale o in comunità e simili o ovunque rese, ***in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori, anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza.***	

Tabella 4: analisi delle differenze tra la fattispecie di esenzione di cui al n. 41-*bis* della tabella A, parte II e di cui all'art. 10 D.P.R. 633/1972.

La scelta se utilizzare l'aliquota agevolata in luogo dell'esenzione, o viceversa, non necessita di una comunicazione specifica presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria, poiché si desume dal comportamento concludente del contribuente e dalle modalità di tenuta delle scritture contabili, ai sensi del D.P.R. 442/1997. Nonostante ciò, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tale scelta deve essere mantenuta per tutte le operazione che il soggetto svolge nell'anno[162].

L'Agenzia delle Entrate, vista la complessità legislativa, ha fornito successivi chiarimenti circa l'inquadramento IVA di alcune attività: prestazioni educative, fornitura di pasti a domicilio, gestione di una casa di riposo, prestazioni infermieristiche rese nella casa di risposo, prestazioni socio-sanitarie[163].

La disposizione circa l'applicazione dell'aliquota del 4% sulle prestazioni socio sanitarie, educative e di assistenza domiciliare o ambulatoriale è stata abrogata dall'art. 1, commi da 480 a 490, L. 228/2012, a causa del contrasto con la direttiva comunitaria 112/2006/CE.

L'esigenza di tale aggiustamento, al fine di risolvere il contrasto con la normativa comunitaria, era atteso da parte della dottrina. Nello specifico, il contrasto constava nel fatto che l'aliquota agevolata del 4% è stata introdotta dall'art. 7, comma 3, della L. 381/1991, ovverosia successivamente alla data del 1° gennaio 1991 (le direttive comunitarie fanno salve le aliquote agevolate introdotte antecedentemente a tale da-

[162] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 5.2.

[163] Ris. Agenzia delle Entrate, 16 marzo 2004, n. 39/E; Ris. Agenzia delle Entrate, 29 ottobre 2001, n. 170/E; Ris. Agenzia delle Entrate, 16 marzo 2004, n. 41/E. Inoltre, si veda l'interessante contributo di SACCARO M., *L'IVA su specifiche prestazioni rese da cooperative sociali*, in *Enti non profit*, 2004, p. 350.

ta). Inoltre, la normativa IVA nazionale permetteva l'utilizzo di un'aliquota agevolata, inferiore al 5%, anche da parte di cooperative non sociali[164].

Successivamente, in attesa di una riforma comunitaria dell'IVA, promessa dall'Unione Europea, per il terzo settore, la disposizione in esame è stata introdotta, ai sensi dell'art. 1, comma 488, L. 288/2012 e art. 1, comma 172, L. 147/2013, limitatamente per le cooperative sociali e per i loro consorzi. Come è stato giustamente ricordato il ripristino dell'agevolazione potrebbe risultare ancora incompatibile con il diritto comunitario, il quale, come sopra specificato, da facoltà agli stati membri di mantenere aliquote inferiori al 5% solamente se introdotte prima del 1991. "*Potrebbe essere avviata procedura di infrazione per l'Italia con conseguenti, ulteriori, modifiche alle disposizioni oggetto di analisi*"[165]

A tal proposito, si condivide l'opportunità, appoggiata da alcuni esperti, di introdurre un'aliquota ridotta al 5% (anziché una super-ridotta del 4%) tale da rispettare i parametri di Bruxelles[166]. Per tale motivo, al fine di evitare l'avvio di tale procedura, recentemente, con l'avvento della riforma IVA per le operazioni svolte da cooperative sociali, l'aliquota IVA è stata aumentata al 5% (creando una nuova aliquota).

L'art. 1, comma 960, lett. c) della L. 208/2015 ha abrogato il num. 41-*bis* della Tabella A - Parte II allegata al D.P.R. 633/1972, e ha introdotto la nuova aliquota del 5% per le prestazioni contenute nella Tabella A - Parte II - *bis*, allegata al medesimo

---

[164] Sul punto si veda: MACRI L. e CASADIO G., *Prestazioni di assistenza sociale rese da cooperative: quali aliquote?*, in *l'IVA*, 2015, pag. 50.

[165] PROVAGGI G., *L'aliquota IVA per i servizi socio-assistenziali resi dalle cooperative trova un nuovo chiarimento*, in *Corr. trib.*, 2014, pag. 3255.

[166] MACRI L. e CASADIO G., *Prestazioni di assistenza sociale rese da cooperative: quali aliquote?*, in *L'IVA*, 2015, pag. 50.

decreto. Nello specifico l'aliquota del 5% (che si applica in luogo della vecchia aliquota del 4%) si applica alle seguenti prestazioni, qualora siano svolte da cooperative sociali e loro consorzi:

- **prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione** rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ovvero individuate con decreto ministeriale (art. 10, comma 1, num. 18), D.P.R. 633/1972);
- **prestazioni di ricovero e cura** rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate, nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da ONLUS, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali (art. 10, comma 1, num. 19), D.P.R. 633/1972);
- **le prestazioni educative** dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale (art. 10, comma 1, num. 20), D.P.R. 633/1972);
- **le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù** di cui alla L. 326/1958, comprese le sommini-

strazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie (art. 10, comma 1, num. 21), D.P.R. 633/1972);

- **le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili** (art. 10, comma 1, num. 27-*ter*), D.P.R. 633/1972).

Tali prestazioni, rese da cooperative sociali e loro consorzi, godono dell'aliquota agevolata solamente se sono rese in favore dei soggetti svantaggiati elencati nell'art. 10, comma 1, lett. 27-ter, D.P.R. 633/1972: Nello specifico esse devono essere effettuate verso *anziani e inabili adulti, tossicodipendenti e malati di AIDS, handicappati psicofisici, minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, persone detenute e donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo*.

I nuovi soggetti "*svantaggiati*" inseriti con l'ultima modifica sono: migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, persone detenute e donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo.

Le nuove disposizioni, sopra descritte, sono applicabili, ai sensi dell'art. 1, comma 963, L. 208/2015, per le operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati dopo il 1° gennaio 2016.

Quindi, dal 01 gennaio 2014 e fino al 31/12/2015, la disciplina IVA per le prestazioni socio-sanitarie, educative e assistenziali svolte dalle cooperative è la seguente:

TIPOLOGIA DI SOGGETTO	**REGIME IVA**	**DETRAZIONE IVA ACQUISTI**
Cooperativa sociale, rientrante in quelle disciplinate dalla L. 381/1991, e ONLUS di diritto	-aliquota 4% su prestazioni n. 41-*bis*) - Tabella A.	possibilità di detrazione dell'IVA sugli acquisti (neutralità dell'imposizione per l'ente).
	-esenzione ex art. 10	preclusa la possibilità di

	D.P.R. 633/1972.	portare in detrazione l'IVA sugli acquisti.
Cooperativa ONLUS, non riconosciuta sociale ai sensi della L. 381/1991	-esenzione ex art. 10 D.P.R. 633/1972.	preclusa la possibilità di portare in detrazione l'IVA sugli acquisti.
Cooperativa non sociale e non ONLUS	-aliquota ordinaria al 22%.	possibilità di detrazione dell'IVA sugli acquisti (neutralità dell'imposizione per l'ente).

Tabella 5: prestazioni erogate da cooperative sociali fino al 31/12/2015.

Invece, con la nuova disciplina, in vigore dal 01/01/2016, il panorama è il seguente:

TIPOLOGIA SOGGETTO	**REGIME IVA**	**DETRAZIONE IVA ACQUISTI**
Cooperativa sociale, rientrante in quelle disciplinate dalla L. 381/1991, e ONLUS di diritto.	-aliquota 5% sulle prestazioni di cui ai numeri 18), 19), 20), 21) e 27-*ter*) dell'art. 10, comma 1, D.P.R. 633/1972, verso soggetti disagiati ex art. 10, comma 1, num. 27-*ter*) medesimo decreto.	possibilità di detrazione dell'IVA sugli acquisti (neutralità dell'imposizione per l'ente);
	-esenzione sulle prestazioni di cui numeri 15), 19), 20) e 27-*ter*) dell'art. 10 D.P.R. 633/1972.	preclusa la possibilità di portare in detrazione l'IVA sugli acquisti.
	Altre prestazioni: aliquota ordinaria 22%.	possibilità di detrazione dell'IVA sugli acquisti (neutralità dell'imposizione per l'ente).
Cooperativa ONLUS, non riconosciuta sociale ai sensi della L. 381/1991	-esenzione sulle prestazioni di cui numeri 15), 19), 20) e 27-ter) dell'art. 10 D.P.R. 633/1972.	preclusa la possibilità di portare in detrazione l'IVA sugli acquisti.
	Altre prestazioni: aliquota ordinaria 22%.	possibilità di detrazione dell'IVA sugli acquisti (neutralità dell'imposizione per l'ente).
Cooperativa non sociale e non ONLUS	-aliquota ordinaria al 22%.	possibilità di detrazione dell'IVA sugli acquisti (neutralità dell'imposizione per l'ente).

Tabella 6: prestazioni erogate da cooperative sociali fino dal 01/01/2016.

3.5.3. Documentazione delle operazioni e art. 15 D.lgs. 460/1997

Si ritiene necessario aprire una riflessione sugli adempimenti a cui sono soggette le ONLUS e sull'inquadramento della c.d. "*semplificazione*" concessa loro dall'art. 15 D.lgs. 460/1997.

Le ONLUS, essendo soggette passive d'imposta come le imprese, sono soggette a tutti gli obblighi contenuti nel D.P.R. 633/1972, eccetto a quello della certificazione dei corrispettivi. Infatti, l'art. 15 D.lgs. 460/1997, esonera le ONLUS, limitatamente alle sole attività istituzionali, dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrino fiscale. La portata di tale disposizione non appare chiara, tenuto conto che continuano ad incombere gli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione, dichiarazione e non si capisce come si possano gestire tali adempimenti senza la documentazione delle operazioni.

Inoltre, tale semplificazione non trova applicazione per tutte le prestazioni, poiché le operazioni per le quali non c'è l'obbligo di fattura e che possono essere documentate da scontrini/ricevute sono tassativamente indicate dal legislatore nell'art. 22 D.P.R. 633/1972, e in particolare:

- le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante;
- le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica;
- le prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito;

- le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti;
- le prestazioni di custodia e amministrazione di titoli e per gli altri servizi resi da aziende o istituti di credito e da società finanziarie o fiduciarie;
- le operazioni esenti indicate ai num. da 1) a 5) e ai num. 7), 8), 9), 16) e 22) dell'art. 10 D.P.R. 633/1972;
- l'attività di organizzazione di escursioni, visite della città, giri turistici ed eventi similari, effettuata dalle agenzie di viaggi e turismo;
- per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di tele-radiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione.

Le altre attività devono essere documentate da fattura e su tale punto l'Agenzia delle Entrate è chiara: " *permane, tuttavia, per tutte le attività di natura commerciale, sia istituzionali che connesse, l'obbligo di emissione della fattura prevista dall'articolo 21 del D.P.R. n.633 del 1972, qualora non ricorrano i presupposti di legge di cui al menzionato articolo 22 dello stesso decreto, come, si evince dal disposto dell'articolo 15 del decreto legislativo in esame*"[167]. Poiché l'art. 15 D.lgs. 460/1997 non dice niente circa le fatture, si ritiene che le ONLUS siano obbligate alla fatturazione delle operazioni.

Per esigenza di semplificazione e tenuto conto che la disposizione in esame non è vincolante, essendo un "*non-obbligo*", si concorda sul fatto che "*le ONLUS possano*

[167] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 6.

liberamente scegliere se documentare le proprie operazioni relative ad attività istituzionale mediante fattura oppure per mezzo di ricevute e scontrini fiscali"[168].

3.5.4. Scambi intra-comunitari

La disciplina degli scambi intracomunitari applicata agli enti non commerciali è particolare e merita approfondimento, ponendo attenzione alla diversità esistente tra cessione di beni e prestazioni di servizi.

Innanzitutto, si deve premettere che "*negli scambi intracomunitari di beni, il principio di tassazione nel Paese di destinazione, inteso come luogo di consumo effettivo e finale della merce, presuppone lo status di operatore delle controparti e, dunque, la loro soggettività passiva*"[169]. Occorre, pertanto, delineare fin da subito la differenza tra ente non commerciale non soggetto passivo IVA ed ente non commerciale soggetto passivo.

L'art. 4 del D.P.R. 633/1972 considera soggetti passivi gli enti che svolgono prevalentemente un'attività commerciale (enti commerciali) e gli enti che non hanno come oggetto lo svolgimento esclusivo o prevalente di attività commerciale (enti non commerciali), limitatamente alle operazioni afferenti la sfera commerciale.

Sulla scia della direttiva comunitaria 2008/8/CE (c.d. "*direttiva servizi*"), è stato ampliato il concetto di soggettività passiva per gli enti non commerciali. Infatti, l'art. 7-*ter*, comma 2, D.P.R. 633/1972 precisa che, ai fini delle prestazioni di servizi, sono considerati soggetti passivi IVA gli enti di cui all'art. 4 anche per la parte non afferente all'attività non commerciale. In pratica, "*per tutti gli acquisti di servizi, anche*

---

[168] D'AMORE R. e FERRI P., *Applicazione dell'IVA alle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 395.

[169] PEIROLO M., *Il "Vat Package" modifica le operazioni intracomunitarie degli enti non commerciali*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2270.

se destinati effettivamente alla sfera istituzionale, si presume che l'ente agisca nella qualità di soggetto passivo IVA con tutte le conseguenze del caso ai fini dell'applicazione delle regole in materia di territorialità"[170].

Inoltre, sempre solamente ai fini delle prestazioni di servizi, sono considerati soggetti passivi anche gli enti non soggetti passivi che vengono identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Tali enti per essere identificati devono soddisfare le condizioni di cui all'art. 38 D.L. 331/1993, ovverosia:

- aver effettuato nell'anno precedente acquisti di beni provenienti da un altro Stato membro per un ammontare superiore a 10.000 €;
- aver esercitato l'opzione di cui all'art. 38, comma 6, D.L. 331/1993, benché gli acquisti intracomunitari di beni siano di ammontare inferiore ai 10.000 €.

In entrambi i casi sopra descritti l'identificazione, all'atto pratico, avviene mediante attribuzione di un numero di partita IVA da parte dell'amministrazione finanziaria.

Ai fini delle cessioni di beni, per cui non opera l'ampliamento della soggettività passiva, un ente che esercita solamente un'attività istituzionale non è considerato soggetto passivo.

In altre parole ciò significa che, qualora un ente eserciti almeno un'attività commerciale, benché non esclusiva o principale, è considerato soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Diversamente un ente che non esercita nessuna attività commerciale, esercitando solamente attività istituzionale, non è considerato un soggetto passivo. Ai fini delle prestazioni di servizi anche un ente che esercita esclu-

[170] FORTE N., *L'Agenzia delle Entrate aggiorna i modelli INTRA 12 e 13 per gli enti non commerciali*, in *Corr. trib*., 2010, pag. 1499.

sivamente attività non commerciale, qualora venga identificato, è considerato soggetto passivo.

Per quanto riguarda le ONLUS è necessario fare un distinguo e ricordare che la decommercializzazione dell'attività istituzionale non viene riconosciuta ai fini IVA. Pertanto, essendo necessario analizzare la natura dell'attività svolta, l'ONLUS che esercita solamente un'attività istituzionale considerata commerciale ai fini IVA è considerata un ente non commerciale soggetto passivo d'imposta.

Tale analisi non è banale, in quanto la disciplina degli scambi intracomunitari effettuati da enti non commerciali è differente a seconda che essi siano o meno considerati soggetti passivi.

Per le prestazioni di servizi è già stato visto che qualora l'ente sia soggetto passivo l'acquisto si considera intracomunitario, anche se afferente la sfera istituzionale, mentre se l'ente non è considerato soggetto passivo l'imposta è dovuta nel paese in cui è ubicato il prestatore.

Per le cessioni di beni la disciplina è coordinata a quella delle prestazioni di servizi. In particolare, "*per i beni trasportati/spediti da altro Paese membro, opera una presunzione assoluta di commercialità nei confronti dell'ente non commerciale che sia considerato soggetto passivo. L'acquisto assume natura intracomunitaria ai sensi del comma 1 dell'art. 38 D.L. 331/1993, anche se afferente l'attività istituzionale, ma la relativa imposta è detraibile se l'operazione è inerente attività d'impresa. Per l'ente non commerciale non soggetto passivo , l'IVA è dovuta nel Paese di origine, quello cioè in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto. La tassazione nel paese di destinazione rimane applicabile ai sensi delle disposi-*

zioni contenute nell'art. 38, commi 5, lett. c), e 6 D.L. 331/1993 (superamento soglia 10.000 € o esercizio dell'opzione)"[171].

Si propone una tabella riassuntiva al fine di sintetizzare la disciplina degli acquisti intracomunitari degli enti non commerciali.

TIPOLOGIA ENTE	**TIPOLOGIA ACQUISTO**	**CONDIZIONI**	
Ente non commerciale non soggetto passivo IVA	Acquisti intracomunitari	• superamento soglia 10.000 €; • esercizio opzione per l'IVA ordinaria.	L'iva è pagata in Italia, il cessionario emette fattura senza IVA
	Acquisti non intracomunitari	• non si deve superare il limite di 10.000 €; • non deve esserci opzione.	L'IVA è pagata nello Stato di origine, il cessionario emette fattura con IVA locale
Ente non commerciale soggetto passivo IVA	Acquisti intracomunitari	In qualsiasi caso, poiché è soggetto passivo IVA. Opera una presunzione di commercialità per le operazioni afferenti la sfera istituzionale.	L'iva è pagata in Italia, il cessionario emette fattura senza IVA

Tabella 7: acquisti intracomunitari.

Quando si parla di operazioni intracomunitarie non si può non fare un cenno agli adempimenti e in particolare ai nuovi modelli INTRA 12, INTRA 13 e agli "*ordinari*" modelli INTRA, a seconda che si stia parlando di attività commerciale o attività istituzionale (non commerciale). "*Per gli acquisti intracomunitari inerenti l'attività commerciale devono essere assolti gli stessi obblighi imposti dalla normativa comunitaria a tutte le altre imprese. Per gli acquisti intracomunitari inerenti l'attività istituzionale devono essere osservati, distintamente dagli adempimenti previsti per*

[171] FORTE N., *L'Agenzia delle Entrate aggiorna i modelli INTRA 12 e 13 per gli enti non commerciali*, in *Corr. trib*., 2010, pag. 1499.

l'attività commerciale, gli stessi adempimenti previsti per gli acquisti effettuati dagli enti non soggetti passivi d'imposta"[172].

Il modello INTRA 12 deve essere presentato dagli enti non soggetti passivi d'imposta e dagli agricoltori esonerati per comunicare le operazioni per le quali l'imposta è assolta in Italia (superamento soglia 10.000 € o esercizio dell'opzione). In tal caso, l'IVA deve essere assolta attraverso il meccanismo della c.d. "*reverse charge*" e, poiché essa è indetraibile, deve essere versata nei termini di presentazione del modello, a norma dell'art. 49, comma 2, D.L. 331/1993. Tale modello deve essere presentato anche dagli enti soggetti passivi limitatamente alle operazioni non afferenti la sfera commerciale per le quali sorge l'obbligo di versare l'imposta, ai sensi dell'art. 38, comma 4, D.L. 331/1993.

Il modello INTRA 13 è utilizzato esclusivamente dagli enti non commerciali non soggetti passivi che intendono effettuare operazioni intracomunitarie soggette da imposta nello Stato d'origine. Tale modello è utilizzato per gli acquisti fino a 10.000 € e sempreché non sia stata effettuata l'opzione. A differenza del modello INTRA 12 che deve essere presentato entro il mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, il modello INTRA 13 è una comunicazione preventiva e deve essere presentata anteriormente a ciascun acquisto.

I modelli INTRA "*ordinari*" devono essere utilizzati per comunicare le operazioni afferenti l'attività commerciale e non ci sono differenze rispetto alla prassi normalmente utilizzata dalla generalità degli operatori esercenti attività d'impresa.

3.6. Regime fiscale indiretto sugli immobili applicato alle ONLUS

[172] GHINI A., *Acquisti intracomunitari degli enti non commerciali*, in "*l'IVA*", 2006, p. 18.

3.6.1. Considerazioni sulla nuova disciplina applicata alle ONLUS circa l'imposizione indiretta sui trasferimenti di immobili a titolo oneroso.

La disciplina della tassazione dei trasferimenti immobiliari, riservata alle ONLUS, è pesantemente mutata negli ultimi anni, grazie ad un intervento silenzioso del legislatore che ha comportato una vera e propria rivoluzione. Nel proseguo si analizzerà la vecchia disciplina e la nuova, in vigore dal 01 gennaio 2014. In tale ambito l'intervento è stato duplice: è stata riadattata la normativa IVA (riforma 2006) con l'introduzione di alcune forme di esenzione ed è stata rivoluzionata l'imposizione dell'imposta di registro e delle imposte catastali e ipotecarie (riforma 2011).

Le normative dell'IVA e dell'imposta di registro devono essere coordinate tra loro, poiché vige il c.d. principio di "*alternatività IVA-imposta di registro*", disciplinato dall'art. 40 D.P.R. 131/1986. In particolare, per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro si applica in misura fissa (anziché proporzionale), ovverosia pari a 200,00 €, ai sensi dell'art. 11, della Tariffa Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.

Normalmente, l'IVA sulle cessioni di immobili si applica ogniqualvolta il cedente sia un impresa soggetto passivo. L'applicazione dell'IVA oppure dell'imposta di registro non è economicamente indifferente, poiché, solitamente la prima comporta un esborso doppio rispetto alla seconda. Per ovviare a tale problematica, che rappresenta un sostanziale ostacolo all'accesso alla proprietà immobiliare per coloro i quali l'IVA rappresenta un costo, poiché indetraibile, il legislatore ha ben pensato di inserire delle esenzioni. Tali agevolazioni sono state introdotte dall'art. 35 D.L. 223/2006.

Sono esenti, ai sensi dell'art. 10, comma 8-*bis*), D.P.R. 633/1972 le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al comma 8-*ter*). Tali cessioni, se effettuate da imprese costruttrici o da imprese che vi hanno effettuato interventi di cui all'art. 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del D.P.R. 380/2001, sono esenti solamente qualora siano trascorsi 5 anni dalla data di costruzione o di ultimazione dell'intervento.

Sono esenti, ai sensi dell'art. 10, comma 8-ter), D.P.R. 633/1972, anche le cessioni di fabbricati strumentali, "*che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni*". Sono escluse, come per la fattispecie di cui al comma 8-*bis*), "*le cessioni effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del D.P.R. 380/2001, entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento*".

Per entrambe le fattispecie, l'esenzione non si applica qualora l'impresa cedente abbia optato, al momento della stipula dell'atto, per l'applicazione dell'IVA.

Tale regime di esenzione ha subito una modifica attraverso l'art. 9, comma 1, lett. a) D.L. 83/2012. In passato, l'esenzione non era applicabile se il cessionario era un soggetto passivo d'imposta che svolgeva in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta pari o inferiore al 25%. Guardando alle ONLUS non è raro trovare enti soggetti passivi d'imposta che abbiano indetraibilità pressoché totale (quindi superiore al 25%). Da ciò ne discende che "*la ONLUS in possesso di partita IVA, che acquista un immobile strumentale, non poteva invo-*

care l'applicazione dell'imposta di registro in luogo dell'IVA"[173]. È evidente che l'IVA, per la ONLUS che ha totale indetraibilità, è un costo molto più oneroso rispetto alla "*vecchia*" imposta di registro. Tale esclusione è stata abrogata dal decreto del 2012 citato.

La "*vecchia*" imposta di registro, vigente ante riforma del 2011, era molto vantaggiosa per le ONLUS, poiché veniva applicata in misura fissa pari a 168,00 € (indipendentemente dal valore dell'atto), come disciplinato dall'art. 22 D.lgs. 460/1997, qualora l'ente destinasse l'immobile per lo svolgimento della propria attività.

Quindi, nel caso la ONLUS avesse acquistato un immobile esente IVA, ad esempio un fabbricato ad uso abitativo, oltre a non pagare detta imposta pagava solamente 168 € di imposta di registro indipendentemente dal valore della cessione, rendendo l'acquisto molto conveniente.

L'art. 10, comma 1, D.lgs. 23/2011, riformando l'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al citato testo unico di cui al D.P.R. 131/1986, ha abrogato questa disposizione agevolativa, accumunando, di fatto, le cessioni effettuate verso le ONLUS a tutte le altre cessioni effettuate verso gli altri operatori. È stata inserita un'unica aliquota, pari al 9%, per tutti gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di immobili in genere, con l'eccezione degli atti aventi ad oggetto case di abitazione rientranti nella c.d. "*agevolazione prima casa*". Tale riforma ha semplificato il coordinamento tra imposte di registro, catastali e ipotecarie. Infatti, l'art. 10, comma 3, D.lgs. 23/2011 ha disposto che se gli atti sono assoggettati alla nuova imposta di registro, le imposte catastali e ipotecarie eventualmente dovute si pagano in misura fissa pari a cinquanta

[173] SETTI M., *Manovra bis: il mutato regime fiscale degli immobili dopo la conversione del D.L.*, in *Enti non profit*, 2006, n. 10.

euro ciascuna e sono esenti da imposta di bollo[174]. Anche l'imposta in misura fissa, dovuta ad esempio per gli atti aventi ad oggetto cessioni di beni o prestazioni servizi assoggettati ad IVA, è stata aumentata; passando dai 168,00 € ai 200,00 € attuali.

Si evidenzia che l'imposta di bollo sugli atti posti in essere dalle ONLUS non era dovuta neanche con la vecchia disciplina, essendoci l'esenzione ai sensi dell'art. 27-*bis* della Tabella B allegata al D.P.R. 642/1972.

Questa rivoluzione silenziosa e radicale "*determina un innalzamento dell'imposizione per tutte quelle altre fattispecie precedentemente disciplinate nella restante parte dell'art. 1, Tariffa, parte prima, [...], con la misura fissa (trasferimenti a favore delle ONLUS)*"[175]. Per tale motivo, il passaggio da un'imposta forfetizzata in misura fissa ad un'aliquota proporzionale è drammatico, comportando un aumento smisurato dell'imposizione indiretta sui trasferimenti immobiliari per tali enti. Basti pensare che se prima per un acquisto di un immobile esente IVA, l'ONLUS pagava 168 € di imposta di registro e rispettivamente 1% e 2% per le imposte catastali e ipotecarie, adesso, per lo stesso immobile l'ente è obbligato a pagare il 9% per l'imposta di registro e 50 euro ciascuna per le imposte catastali e ipotecarie.

Si propone un breve calcolo esemplificativo per confrontare la vecchia e la nuova imposizione sui trasferimenti immobiliari ceduti alle ONLUS. L'esempio è limitato alle imposte di registro, catastali, ipotecarie e di bollo. Si prende come semplice caso di scuola l'acquisto di un immobile dal valore di 100.000 €. La base imponibile per

---

[174] Nella prima formulazione la tassazione proporzionale di registro sostituiva integralmente tutte le altre imposte (bollo, catastale e ipotecaria). L'art. 26, comma 1, D.L. 104/2013 ha introdotto, in luogo dell'esenzione, il pagamento delle imposte sopra indicate nella misura di cinquanta euro ciascuna.

[175] MASTROIACOVO V., *Modifiche all'imposizione indiretta sui trasferimenti di immobili a titolo oneroso*, in *Corr. trib.*, 2014, pag. 187.

l'imposta di registro, pari al valore del bene ceduto per i contratti a titolo oneroso traslativi o costitutivi di diritti reali, è disciplinata dall'art. 43 D.P.R. 131/1986. Per le imposte catastali e ipotecarie la base imponibile è la stessa dell'imposta di registro, grazie al rinvio effettuato dagli articoli 10 e 2 del D.lgs. 347/1990 all'art. 43 D.P.R. 131/1986.

IMPOSTA	**ANTE-RIFORMA 2011**	**POST-RIFORMA 2011**
Imposta registro	168,00 €	9.000,00 €
Imposta catastale	1.000,00 €	50,00 €
Imposta ipotecaria	2.000,00 €	50,00 €
TOTALE	**3.168,00 €**	**9.100,00 €**

Tabella 8: vecchia e nuova disciplina dell'imposizione immobiliare indiretta.

Come è stato evidenziato, l'aumento subito con la nuova disciplina è più che doppio rispetto alla vecchia imposizione. In un colpo di mano sono state eliminate tutte le agevolazioni per l'imposta di registro introdotte con il D.lgs. 460/1997.

Come previsto dall'art. 10, comma 5, del D.lgs. 23/2011, le nuove disposizioni si applicano per i contratti stipulati dal 1 gennaio 2014.

3.6.2. L'IMU sui fabbricati utilizzati dalle ONLUS e rinvio alla disciplina IMU applicata agli enti non commerciali

L'IMU è stata istituita dal D.lgs. 23/2011 e sostituisce, per la sola componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati assoggettati ad IMU. Il presupposto dell'imposta, ai sensi dell'art. 9, comma 1, D.lgs. 23/2011 è il possesso di immobili (o terreni) a titolo di proprietà, di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie.

Le ONLUS non godono di nessuna disciplina speciale per quanto concerne l'IMU e il legislatore non ha previsto particolari agevolazioni per tali enti. Rimane sempre valida la possibilità, concessa ai comuni, alle province, alle regioni e alle province autonome di Trento e Bolzano, *di deliberare nei confronti delle ONLUS la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti*, ai sensi dell'art. 20 D.lgs. 460/1997. A riguardo, "*occorre precisare che l'esenzione non può operare nei confronti della quota di imposta riservata allo Stato di cui all'art. 13, comma 11, del D.L. n. 201 del 2011, poiché l'art. 21 si riferisce espressamente ‹ai tributi di pertinenza degli enti locali›. Ad ulteriore fondamento di tale conclusione, si ricorda anche che il comma 11 dell'art. 13 del D. L. n. 201 del 2011, precisa che le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni, non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato*"[176].

Nonostante l'assenza di una disciplina *ad hoc* per le ONLUS, la normativa IMU ha previsto delle esenzioni per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Tali esenzioni, ove compatibili con la natura delle ONLUS, possono essere loro applicate, grazie al rinvio contenuto nell'art. 26 D.lgs. 460/1997. Quindi, per tale motivo, si ritiene necessario porre attenzione alla disciplina IMU degli enti non commerciali.

L'art. 9, comma 8, D.lgs. 23/2011, richiama espressamente, per la disciplina dell'IMU, l'esenzioni prevista ai fini ICI per gli enti non commerciali. Pertanto, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i) D.lgs. 504/1992, "*sono esenti dall'imposta gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986,*

[176] Circ. del Min. dell'economia e delle finanze, Dipartimento finanze, 18 maggio 2012, n. 3/DF.

n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n.222".

Per godere dell'esenzione deve esserci il contemporaneo rispetto del requisito soggettivo e oggettivo.

Per quanto riguarda al requisito soggettivo, possono godere dell'esenzione i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c) del TUIR, ovverosia *gli enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale residenti nel territorio dello Stato*. In altre parole, possono godere dell'esenzione, oltre agli enti pubblici, le associazioni, le fondazioni e i comitati, le organizzazioni di volontariato, le c.d. "*ong*", le c.d. "*asd*", le fondazioni risultanti dalla trasformazione degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate, le ex IPAB privatizzate e le ONLUS. Con riferimento a tali ultimi soggetti, vale la pena ricordare che il requisito soggettivo di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) D.lgs. 504/1992 non è automaticamente verificato, poiché, come è stato specificato dall'Agenzia delle Entrate, "*la riconducibilità nella categoria delle ONLUS prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale dell'ente e, quindi, sulla commercialità o meno dell'attività di fatto svolta*"[177].

[177] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 giugno 1998, n. 168/E, par. 1.12.

L'individuazione dei requisiti oggettivi ha subito qualche modifica con il passaggio dall'ICI all'IMU e sono stati oggetto di alcuni interventi giurisprudenziali recenti.

Sono esenti i fabbricati destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n.222. Tali attività devono essere svolte esclusivamente con modalità non commerciali.

In materia di ICI, il D.L. 203/2005 aveva esteso l'agevolazione a tutti i fabbricati utilizzati dagli enti non commerciali, a prescindere dalla natura commerciale dell'attività svolta. Successivamente, con l'art. 39 del D.L. 223/2006, è stato precisato che l'attività svolta non deve avere esclusivamente natura commerciale e attualmente tale disposizione è stata abrogata completamente dall'art. 91-*bis* del D.L. 1/2012, ritornando alla "*esclusiva non commercialità*".

Tali innovazioni hanno creato non poca confusione. Infatti, è stato chiarito che tali disposizioni, non avendo carattere di interpretazione autentica, non hanno effetto retroattivo[178] e ciò che rileva deve essere il rigoroso principio dell'assenza di profitto[179]. Inoltre, secondo la Corte di Cassazione, l'estensione di cui sopra è inapplicabile perché in conflitto con la normativa comunitaria (motivo per cui è stata abrogata)[180]. La stessa Corte ha sottolineato che, anche alla luce delle innovazioni descritte circa l'estensione dell'agevolazione, "*non può non restar confermato il principio secondo cui l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i) D.lgs. 504/1992 è subor-*

[178] Corte di Cassazione, sez. V civile, sent. n. 14530 del 16/06/2010.

[179] Corte Costituzionale, ord. n. 119 del 02/04/1999.

[180] Corte di Cassazione, sez. V civile, sent. n. 14225 del 08/07/2015.

dinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, e di un requisito soggettivo, costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. La sussistenza del requisito oggettivo deve essere accertata in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale"[181].

L'art. 91-*bis* D.L. 1/2012, oltre ad aver abrogato l'art. 2-*bis* dell'art. 7 D.L. 203/2005, ha inserito un'importante disposizione riguardante gli immobili con la c.d. "*utilizzazione mista*". La disposizione in esame ha specificato che, "*qualora l'immobile abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di essi adibiti esclusivamente a tale attività*" e, qualora non fosse possibile procedere a tale identificazione, a partire dal 1 gennaio 2013, "*l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione*".

La dichiarazione IMU ENC (Enti Non Commerciali), come specificano le istruzioni del modello, deve essere predisposta da tali enti per dichiarare tutte le fattispecie di fabbricato:

- totalmente imponibili;
- parzialmente imponibili o totalmente esenti.

[181] Corte di Cassazione, sez. V civile, sent. n. 14226; Corte di Cassazione, sez. V civile n. 14225 del 08/07/2015.

Con riguardo a tale aspetto, il Ministero delle Finanze ha chiarito che "*la dichiarazione IMU relativa agli immobili degli enti non commerciali debba essere unica e riepilogativa di tutti gli elementi concernenti le diverse fattispecie innanzi illustrate*"[182].

La scadenza per presentare tale dichiarazione è fissata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione del tributo e, perciò, non deve essere presentata per gli anni successivi a quello in cui è stata presentata per la prima volta, qualora non siano intervenute variazioni, ai sensi dell'art. 13, comma 12-*ter*, D.L. 201/2011.

In tema di ICI, il legislatore, con l'introduzione dell'art. 59, comma 1, lett. c), aveva disposto che i Comuni potevano "*stabilire che l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lett. i), del D.lgs. 504/1992, concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore*".

Prima dell'avvento di tale disposizione, l'orientamento della giurisprudenza era quello di "*concedere l'esenzione in presenza della duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito, escludendo che il beneficio possa spettare in caso di utilizzazione indiretta, pur se assistita da finalità di pubblico interesse*"[183]. Occorre, pertanto, per quanto riguarda il profilo soggettivo, che "*gli immobili siano posseduti dall'ente, non commerciale, utilizzatore, cioè che*

[182] Ris. del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento finanze, 11 gennaio 2013, n. 1/DF.

[183] Corte di Cassazione, sez. V civile, sent. n. 7385 del 11/05/2012.

vi sia coincidenza tra ente proprietario (o titolare di altro diritto reale sul bene, come tale soggetto passivo d'imposta ai sensi del medesimo D.lgs. 504/1992), che rientri nella categoria di cui al menzionato art. 87, comma 1, lett. c), del TUIR, ed ente che utilizza l'immobile stesso"[184].

Tale orientamento ha ricevuto l'avvallo di costituzionalità, in quanto la Corte Costituzionale ha precisato che "*il citato art. 59, comma 1, lett. c) ha il solo scopo di attribuire ai Comuni, in deroga a quanto previsto all'art. 7, comma 1, lett. i) del D.lgs. 504/1992, la facoltà di escludere gli enti non commerciali che possiedono terreni agricoli e aree fabbricabili dal novero dei soggetti esenti - e, perciò, di applicare l'ICI anche nei loro confronti -, ferma restando l'esenzione per i fabbricati posseduti dai medesimi enti non commerciali e da essi direttamente utilizzati per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 7; pertanto, l'art. 59, comma 1, lett. c) D.lgs. 446/1997, prevedendo che l'esenzione dall'ICI spetta per i fabbricati a condizione che gli stessi, oltre ad essere utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore, attribuisce all'art. 7, comma 1, lett. i) D.lgs. 504/1992 lo stesso significato riconosciutoli dalle pronunce della Corte di Cassazione e non innova la disciplina dei requisiti soggettivi dell'esenzione*"[185].

Alla luce dell'orientamento giurisprudenziale sopra descritto e del fatto che la nuova disciplina IMU non ha fatto nessun espresso richiamo all'art. 59 D.lgs. 446/1997, relativo alla normativa ICI, si presume che l'interpretazione circa la doppia condizione di utilizzazione e possesso dell'immobile sia valida anche per la normativa attualmente in vigore. L'unica particolare ipotesi in cui è ammissibile una separazione tra

[184] Corte di Cassazione, sez. V civile, sent. n. 2821 del 24/02/2012.

[185] Corte Costituzionale, ord. n. 429 del 19/12/2006; Corte Costituzionale, ord. n. 19 del 26/01/2007.

soggetto possessore, soggetto passivo IMU, e soggetto utilizzatore è quello in cui l'immobile, posseduto da un ente non commerciale, sia concesso in comodato gratuito, ad un altro ente non commerciale che svolga una delle attività per cui è ammessa l'esenzione[186].

3.7. Enti non commerciali non residenti e c.d. "ONLUS non residenti"

Si ritiene necessario chiedersi se sia possibile per un ente non residente acquisire la qualifica di ONLUS e, perciò, usufruire dei relativi vantaggi fiscali. Il quesito è quanto mai urgente vista la crescente internazionalizzazione del tessuto economico italiano e la sempre maggiore importanza della legislazione europea. La questione, però, non è pacifica, poiché l'Agenzia delle Entrate ha mutato più volte il suo parere in merito.

Certamente non aiuta la collocazione fisica della disciplina fiscale delle ONLUS; inserita nello stesso capo del TUIR in cui vengono disciplinati gli enti non commerciali residenti. Inoltre, oltre alla collocazione, non si deve dimenticare il rinvio agli enti non commerciali residenti di cui all'art. 26 D.lgs. 460/1997.

Lo stretto collegamento della normativa ONLUS a quella degli enti residenti, il costante richiamo del D.lgs. 460/1997 ad istituti civilistici italiani, l'assenza di un espresso riferimento normativo in senso positivo e l'oggettiva difficoltà di effettuare i controlli su enti esteri, hanno portato l'Agenzia delle Entrate ad assumere un atteggiamento ostile circa tale problematica, chiarendo fin da subito che gli enti non residenti non possono acquisire la qualifica ONLUS[187].

---

[186] Ris. Min. dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, 4 marzo 2013, n. 4/DF.

[187] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 giugno 1998, n. 168, par. 1.1.

I controlli dell'Agenzia delle Entrate e degli altri organi competenti, effettuati al fine di smascherare eventuali frodi e preservare la buona salute del settore no profit, sono molto importanti per le ONLUS e sarebbe molto difficoltoso per l'amministrazione finanziaria italiana effettuare tali verifiche nei confronti di contribuenti residenti all'estero.

La problematica è molto importante sopratutto se si guarda ai rapporti interni all'Unione Europea e alla possibilità, concreta, che enti no profit di un Paese membro operino nel territorio di un altro Paese membro, senza subire discriminazioni rispetto ai "*concorrenti*" locali.

Il divieto per gli enti non residenti, in particolare se europei, di fruire di vantaggi fiscali riservati solamente agli enti no profit locali, potrebbe contrastare con le libertà garantite dai Trattati. Si evidenzia il caso, sottoposto all'attenzione della Corte di Giustizia Europea, di una fondazione senza fini di lucro italiana, proprietaria di un immobile in Germania, a cui non è stata riconosciuta l'esenzione dall'imposta sulle società. Tale esenzione viene riconosciuta agli enti che perseguono esclusivamente e direttamente finalità di pubblica utilità.

La Corte, nel merito di tale problematica, ha affermato che sebbene l'efficacia dei controlli fiscali costituisca un motivo idoneo a giustificare una restrizione dell'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato, non si può negare la fruizione dell'esenzione fiscale qualora tali difficoltà rappresentino solamente "*semplici in-*

convenienti amministrativi", superabili attraverso la reciproca assistenza fra autorità competenti dei diversi Stati membri, ai sensi della direttiva 77/799/CEE[188].

Inoltre, la libera circolazione dei capitali deve essere interpretata nel senso che è fatto divieto ad uno Stato membro di negare le medesime esenzioni concesse a soggetti residenti, per redditi di uno stesso tipo, anche a soggetti non residenti per il solo motivo che, essendo residenti in un altro Stato membro, essi sono imponibili sul suo territorio soltanto limitatamente[189].

Tale apertura alle c.d. "*ONLUS non residenti*" è arrivata anche dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha precisato, facendo riferimento alla circolare 168/E del 26 giugno 1998, che non può esserci una preclusione assoluta al riconoscimento della qualifica ONLUS ai soggetti non residenti, qualora vengano rispettati tutti i requisiti di cui all'art. 10, comma 1, D.lgs. 460/1997[190].

La portata pratica di tale eventuale apertura è tutta da valutare poiché il regime fiscale riservato alle ONLUS, come è stato già ricordato, non sembra applicabile agli enti non residenti. Per tale motivo, appare condivisibile, ritenere che una condizione essenziale per poter acquisire la qualifica di ONLUS, per un ente non residente, sia il possesso di una stabile organizzazione in Italia e, perciò, il conseguente assoggettamento agli stessi obblighi a cui sono soggetti i contribuenti italiani. Pertanto, è fondamentale che l'ente non residente svolga in Italia attività no profit, per mezzo della

---

[188] QUATTROCCHI A., *La fiscalità del no profit nella dimensione europea*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, p. 1254.

[189] Corte di Giustizia Europea, Sent. C-386/04 del 14/09/2006.

[190] Circ. dell'Agenzia delle Entrate, 26 giugno 2006, n. 24/E.

stabile organizzazione, e che venga fiscalmente identificato (codice fiscale ed eventualmente un numero di partita IVA)[191].

Ai sensi dell'art. 10, comma 1, D.lgs. 460/1997, possono diventare ONLUS le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e *gli altri enti di carattere privato non espressamente esclusi*. Quindi, gli enti non residenti possono diventare ONLUS qualora siano un ente privato, non classificabile tra quelli non espressamente esclusi, ai sensi dell'art. 10, comma 10, del medesimo decreto.

Il divieto di svolgere attività diverse rispetto a quelle istituzionali e connesse sembra creare qualche problematica poiché è necessario capire se si debba guardare solamente alle attività svolte in Italia, attraverso la stabile organizzazione, o anche alle altre attività svolte complessivamente dall'ente, anche all'estero. In assenza di chiarimenti in merito ed essendo consapevoli che l'unico caso espressamente previsto di "*ONLUS parziali*", a cui è riconosciuta la possibilità di diventare ONLUS limitatamente per le attività elencate nella lettera a) dell'art. 10, D.lgs. 460/1997, è quello degli enti ecclesiastici delle confessioni religiose, ai sensi dell'art. 1, comma 9, D.lgs. 460/1997, si deve pensare che il divieto valga anche per le attività svolte all'estero e non solo in Italia; sempre che non sia un ente ecclesiastico di una confessione religiosa con cui lo Stato ha stipulato accordi e allora può diventare una ONLUS parziale.

Al contrario, non si deve dimenticare che per gli enti non commerciali non residenti e per gli enti commerciali residenti privi di uno statuto redatto secondo le forme qualificate, viene presa in esame solamente l'attività svolta nel territorio dello Stato ita-

[191] Di tale opinione MAGRINI M., *ONLUS non residenti: apertura interpretativa dell'Agenzia delle Entrate*, in *Enti non profit*, 2006, p.603.

liano (ai fini della verifica dei presupposti della non commercialità), senza porre attenzione all'attività svolta all'estero[192]. Pertanto, la questione è tutt'altro che pacifica.

Agli enti che intendono chiedere la qualifica di ONLUS è richiesta la presenza di un ordinamento democratico all'interno della partecipazione associativa e perciò anche l'ente non residente che intende diventare ONLUS deve aver un ordinamento democratico come fosse un soggetto residente.

Un aspetto che probabilmente avrebbe bisogno di chiarimenti è quello del divieto di distribuzione, diretta e indiretta, di utili e quello della devoluzione del patrimonio sociale ad altra ONLUS, ovvero altro ente avente le stesse finalità, al momento dello scioglimento. Alcuni esperti ritengono correttamente che l'obbligo del divieto di distribuzione vale sia verso soggetti residenti, sia vero soggetti non residenti e che il patrimonio debba, ai fini di un efficace controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, essere devoluto ad un altro ente italiano avente i requisiti per accoglierlo[193].

Gli enti non residenti che intendono acquisire la qualifica ONLUS devono rispettare, al fine di garantire una gestione trasparente, gli specifici obblighi contabili previsti dalla normativa interna; si ritiene opportuno porre attenzione a tali adempimenti.

In particolare, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. g) del D.lgs. 460/1997, le ONLUS devono redigere, indipendentemente dalla disciplina civilistica, un bilancio o rendiconto annuale.

---

[192] INTERDONATO M., *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 223.

[193] Di tale opinione MAGRINI M., *ONLUS non residenti: apertura interpretativa dell'Agenzia delle Entrate*, in *Enti non profit*, 2006, p. 606.

Inoltre, l'art. 20-*bis* del D.P.R. 600/1973, obbliga le ONLUS a redigere, per quanto riguarda l'attività complessivamente svolta, scritture contabili cronologiche e sistematiche atte a rappresentare adeguatamente le operazioni compiute e una situazione patrimoniale, economica e finanziaria nella quale ci sia distinzione tra attività istituzionali e attività connesse. Tali obblighi sono assolti qualora l'ente tenga il libro giornale e il libro inventari. Tali scritture possono essere sostituite da un rendiconto delle entrate e delle uscite, qualora la ONLUS non abbia conseguito proventi annuali superiori a 51.645,69 €.

Solamente in relazione alle attività connesse, le quali godono dell'esenzione ma mantengono la loro natura commerciale, vi è l'obbligo di tenere le scritture contabili previste per le imprese commerciali, previste dagli articoli 14, 15, 16 e 18 del D.P.R. 600/1973. Tali adempimenti constano nella tenuta del libro giornale e del libro inventari, dei registri IVA e dalle altre eventuali scritture ausiliarie, come quelle di magazzino. È inoltre obbligatoria la redazione dell'inventario e del bilancio, a norma dell'art. 2217 c.c., e del registro dei beni ammortizzabili.

Sono esonerati dalla tenuta delle scritture contabili per le attività connesse gli enti che hanno conseguito ricavi inferiori a 400.000 €, se prestatori di servizi, o 700.000 €, se produttori di beni, e che possono perciò optare per la c.d. "*contabilità semplificata*". In luogo delle scritture contabili ordinarie, si sensi dell'art. 18 D.P.R. 600/1973, tali enti possono optare per la tenuta delle scritture previste dalla normativa IVA, cioè i registri IVA di acquisti e vendite e il valore delle rimanenze può essere indicato nel registro degli acquisti.

Si condivide la tesi secondo cui "*tali prescrizioni trovano sicura applicazione anche agli enti non commerciali non residenti che intendano fregiarsi della qualifica ONLUS risultando comunque assorbenti degli adempimenti derivanti dal prioritario inquadramento di tali soggetti fra gli enti non commerciali non residenti di cui all'art. 153 TUIR, in considerazione della loro maggiore complessità e completezza*"[194].

Ai sensi dell'art. 152, comma 1, TUIR, gli enti non commerciali con stabile organizzazione in Italia, attraverso la quale svolgano un'attività commerciale, sono obbligati a redigere un apposito rendiconto economico e patrimoniale secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti. Come è stato specificato prima, tale obbligo va a sommarsi agli obblighi specifici per le ONLUS e vale solamente per le attività connesse, poiché quelle istituzionali godono della de-commercializzazione.

La questione non è ancora pacifica e le difficoltà sono ancora molte, si auspica che in futuro ci sia una maggiore armonia tra le legislazioni europee in modo da sviluppare un no profit di dimensione comunitaria. Le agevolazioni concesse dai singoli Stati membri ai soggetti che svolgono attività senza scopo di lucro potrebbero cadere in contrasto con la normativa sugli aiuti di Stato, qualora vengano discriminati, senza valide ragioni, operatori residenti in differenti Paesi membri[195]. Recentemente, proprio in tema di aiuti di Stato, l'Unione Europea ha inserito anche i servizi sociali (ovverosia l'assistenza sanitaria, l'assistenza di lungo termine, i servizi per l'infanzia,

---

[194] MAGRINI M., *ONLUS non residenti: apertura interpretativa dell'Agenzia delle Entrate*, in *Enti non profit*, 2006, p. 606.

[195] In tema di aiuti di Stato si veda la Sentenza della Corte di Giustizia Europea n. C-280/00 del 24/07/2003.

politiche residenziali sociali e protezione dei gruppi sociali più deboli) tra i servizi di interesse economico e generale. Affinché non sia configurabile un aiuto di Stato e sia salvaguardata la concorrenza, è necessario che non ci sia un vantaggio per l'impresa e che l'aiuto venga considerato una compensazione per aver svolto obblighi di servizio pubblico[196].

4. AGEVOLAZIONI "*INDIRETTE*" IN FAVORE DELLE ONLUS

La disamina del regime fiscale a cui sono soggette le ONLUS ha permesso di analizzare le agevolazioni che il legislatore ha riservato per tali enti. Si è cercato di focalizzare lo sguardo alle dinamiche interne, afferenti particolarmente la gestione fiscale dell'ente, come la formazione della base imponibile, i proventi esenti, le operazioni soggette ad IVA e altre considerazioni circa ulteriori tipologie di tributi.

Tuttavia, la promozione del settore no profit, in particolare quello delle ONLUS, non si esaurisce solamente in agevolazioni fiscali per l'ente, ma si estende anche ai soggetti che si relazionano in modo fruttuoso con esso. Nello specifico, si sta parlando di donazioni sotto forma di erogazioni liberali, contributi pubblici per l'acquisto di determinati beni o per specifiche iniziative, ovvero la scelta della destinazione del cinque per mille che annualmente i contribuenti italiani effettuano in sede di dichiarazione dei redditi. In altre parole, lo Stato aiuta le ONLUS anche "*indirettamente*", utilizzando la leva fiscale, ovverosia offrendo vantaggi fiscali a tutti coloro che decidono di sostenerle.

4.1. Erogazioni liberali da parte di imprese e persone fisiche

[196] MAZZULLO A., *Ripensare la fiscalità del Terzo Settore: dal no profit al non profit*, in *il Fisco*, 2014, p. 2776.

I contribuenti che decidono di effettuare erogazioni liberali nei confronti delle ONLUS vengono sostenuti attraverso detrazioni d'imposta e deduzioni dal reddito complessivo ed è importante distinguere tra persone fisiche e soggetti che operano in regime d'impresa, in quanto le agevolazioni si differenziano.

Per le persone fisiche, l'art. 15, comma 1.1, TUIR, prevede che si detrae dall'imposta lorda il 26% delle erogazioni liberali effettuate in denaro nei confronti di ONLUS, fino ad un massimo di 30.000 €. L'art. 15 della L. 96/2012 ha inserito questa nuova agevolazione e contestualmente ha abrogato la precedente disciplina per le detrazioni per erogazioni liberali, previste dall'art. 15, comma 1, lett. i-*bis*). Nella vecchia disciplina, applicabile fino al periodo d'imposta 2012, si detraeva dall'imposta lorda un ammontare pari al 19% delle erogazioni liberali, fino ad un massimo di 2.065,83 €. La detrazione è ammessa solamente a condizione che il pagamento avvenga attraverso banca o ufficio postale, ovvero mediante carta di credito (o di debito), assegno bancario o circolare, ai sensi dell'art. 23 del D.lgs. 241/1997, in modo tale da mettere in grado l'amministrazione finanziaria di effettuare gli adeguati controlli.

Inoltre, hai sensi dell'art. 14 del D.L. 35/2005, sono deducibili dal reddito complessivo le erogazioni liberali in denaro, o in natura, effettuate (sia da persone fisiche, sia da società) verso ONLUS e altri enti, come associazioni di promozione sociale, fondazioni e associazioni riconosciute aventi come oggetto principale la tutela dei beni di interesse artistico, la ricerca scientifica, nel limite del 10% del reddito complessivo e comunque mai in misura superiore di 70.000 €.

La deduzione è subordinata al fatto che la ONLUS, che riceve le donazioni, tenga le scritture contabili in modo tale da rappresentare in modo completo i fatti di gestione

e che essa rediga un apposito documento rappresentativo della situazione economica, finanziaria e patrimoniale entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio.

Per la regolarità della detrazione, di cui all'art. 15, comma 1.1., TUIR, è previsto che l'erogazione in denaro sia utilizzata esclusivamente per l'attività istituzionale dell'ente ed è obbligatorio che detta erogazione compaia nelle scritture contabili del soggetto beneficiario. A tale fine è dovere dell'ONLUS rilasciare al benefattore un documento in cui si certifichi la spettanza o meno dell'erogazione[197].

Tale certificazione può essere rilasciata anche per certificare le condizioni, viste in precedenza, previste per la deduzione dal reddito complessivo dei contributi erogati ai sensi dell'art. 14 D.L. 35/2005[198].

Oltre alla detrazione di cui all'art. 15 TUIR e alla deduzione ex. D.L. 35/2005, è prevista la deduzione da reddito complessivo dei contributi e donazioni erogati alle Organizzazioni non governative riconosciute dalla L. 49/1987, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. g), TUIR. Ai sensi dell'art. 32, comma 7, L. 125/2014, le organizzazioni non governative che godevano del riconoscimento ai sensi della L. 49/1987 e che erano già considerate ONLUS alla data del 29 agosto 2014 (data in cui è entrata in vigore la L. 125/2014), qualora ne abbiano fatto richiesta, mantengono la qualifica ONLUS e l'iscrizione nell'apposito registro.

Vista la contemporanea presenza di più agevolazioni per le persone fisiche che sostengono le ONLUS, si ritiene necessario fare chiarezza su come si coordino le tre fattispecie. L'art. 13, comma 5, D.lgs. 460/1997 prescrive che la deducibilità dal reddito imponibile per le erogazioni liberali ex art. 10, comma 1, lett. g), TUIR, è

[197] Circ. Agenzia delle Entrate, 14 giugno 2001, n. 55/E, par. 1.6.2.

[198] Circ. Agenzia delle Entrate, 21 maggio 2014, n. 11/E, par. 7.3

consentita solamente qualora il contribuente non abbia usufruito anche delle detrazioni previste dall'art. 15, comma 1.1, TUIR. Inoltre, ai sensi dell'art. 14, comma 6, D.L. 35/2005, la deducibilità per le erogazioni liberali ivi disciplinate, non può cumularsi *con altre agevolazioni previste a titolo di deduzione o di detrazione d'imposta da altre disposizioni di legge*. Con riguardo a quest'ultimo divieto di cumulabilità, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'importo delle erogazioni non incide sul concetto di cumulo. In altre parole, "*il contribuente che eroghi (anche a più beneficiari) liberalità per un valore superiore al limite massimo consentito di 70.000 euro, non potrà avvalersi, in relazione alla parte eccedente tale limite, del beneficio della deduzione o detrazione, neppure ai sensi di altre disposizioni di legge*"[199].

Quindi, per come sono scritte le norme, l'Agenzia delle Entrate ritiene che se il contribuente decide di avvalersi della deduzione ex art. 14 D.L. 35/2005, non può usufruire delle altre detrazioni (art. 15 e 10 TUIR), sia nel caso che si tratti delle stesse erogazioni e sia che le erogazioni siano diverse tra loro, ancorché effettuate verso beneficiari differenti. Mentre, il contribuente che non si è avvalso delle deduzioni ex. D.L. 35/2005 e che ha fatto distinte erogazioni liberali, ancorché verso differenti enti, potrà liberamente optare se usufruire della detrazione prevista dall'art. 15, comma 1.1, TUIR, ovvero della deduzione ex art 10, comma 1, lett. g), TUIR[200].

Le erogazioni liberali erogate da imprenditori individuali o società residenti a delle ONLUS sono solamente deducibili dal reddito complessivo, senza dare luogo a detrazioni di alcun genere. In particolare, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. h), sono deducibili le erogazioni liberali in denaro effettuate nei confronti di ONLUS per im-

[199] Circ. Agenzia delle Entrate, 19 agosto 2005, n. 39/E, par. 7.

[200] Circ. Agenzia delle Entrate, 24 aprile 2015, 17/E, par. 4.3.

porto non superiore ai 30.000 € oppure al 2% del reddito d'impresa dichiarato. In altre parole significa che se le erogazioni sono inferiori (o uguali) a 30.000 € sono interamente deducibili, mentre qualora siano superiori a tale valore si può portare in detrazione solamente una somma pari al 2% del reddito d'impresa, preso al netto di dette erogazioni[201]. Il limite dei 30.000 € è stato innalzato dall'art. 1, comma 137, L. 190/2014.

Inoltre, in alternativa a tale deduzione, si può usufruire della deduzione nel limite del 10% del reddito d'impresa dichiarato e comunque per un importo non superiore a 70.000 €, ex. art. 14 D.L. 35/2005 (la stessa prevista anche per le persone fisiche).

Oltre alle deduzioni sopra specificate, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. a) e b), sono riconosciute deduzioni per erogazioni liberali a favore di persone giuridiche che perseguono finalità di ricerca scientifica, di educazione, d'istruzione, di ricreazione, di assistenza sociale e sanitaria, di culto, nel limite del 2% del reddito d'impresa dichiarato. Tale deduzione spetta anche qualora l'ente sia uno di quelli per cui è concessa la deduzione ex art. 10, comma 1, lett. g) TUIR, ovverosia le organizzazioni non governative riconosciute ai sensi della L. 49/1987. Con riferimento a tali tipologie di organizzazioni si rimanda alle considerazioni fatte in precedenze per le deduzioni concesse alle persone fisiche. Le deduzioni previste dalle lettere a), b) e h) si differenziano tra loro poiché le prime due contemplano anche le erogazioni in natura, mentre l'ultima è concessa solamente per i contributi in denaro.

Anche per gli imprenditori valgono le stesse regole applicate alle persone fisiche in tema di cumulabilità della agevolazioni. Per cui, le deduzioni di cui all'art. 14 del

[201] IZZO B., *Deducibilità dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali ONLUS*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 1283.

D.L. 35/2005 non sono cumulabili con altre deduzioni o detrazioni, pertanto la fruizione di dette deduzioni preclude la fruizione delle deduzioni di cui all'art. 100 TUIR. Le deduzioni previste dal comma 2, lett. a) e b), dell'art. 100 del TUIR, invece, sono consentite solamente se non si è già usufruito, per le medesime erogazioni, delle deduzioni di cui al comma 2, lett. h) del medesimo articolo.

Oltre alle deduzioni concesse a fronte di erogazioni liberali, sono riconosciute deduzioni qualora l'imprenditore impieghi lavoratori dipendenti assunti a tempo indeterminato per prestazioni di servizi erogati a favore di ONLUS, ai sensi dell'art. 100, comma 2, lett. i), TUIR. Nello specifico, è deducibile nel limite del cinque per mille dell'ammontare complessivo delle spese di lavoro dipendente inserito in dichiarazione dei redditi, il costo dei lavoratori impiegati in prestazioni a favore di ONLUS.

In merito alle agevolazioni concesse alle imprese che cedono gratuitamente beni alle ONLUS, ai sensi dell'art. 13 D.lgs. 460/1997, si è già discusso quando si è parlato del regime IVA. In tale sede basti specificare che il costo specifico sostenuto per la produzione o l'acquisto non concorre a formare il limite di deducibilità delle erogazioni liberali di cui all'art. 100, comma 2, lett. h), TUIR[202]. Prima della modifica dell'art. 13 D.lgs. 460/1997, intervenuta con l'art. 1, comma 130, L. 244/2007, le cessioni di beni gratuite verso le ONLUS si consideravano erogazioni liberali e perciò contribuivano a formare il predetto limite.

Per quanto riguarda le detrazioni d'imposta riconosciute agli enti non commerciali è necessario porre attenzione. Ai sensi dell'art. 147 TUIR, sono detraibili dall'imposta lorda, gli oneri di cui alla lettera i-*bis*) dell'art. 15, comma 1, TUIR. La disposizione

[202] Circ. Agenzia delle Entrate, 26 marzo 2008, n. 26/E, par. 3.

di cui alla lettera i-*bis*), come è già stato sottolineato, è stata abrogata e sostituita dal comma 1.1 sempre all'interno del predetto art. 15 TUIR e l'art. 147 per gli enti non commerciali non è stato aggiornato e continua a fare riferimento alla disposizione che è stata abrogata. Per tale motivo erano sorti dubbi circa l'ammissibilità della detrazione per gli enti non commerciali. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'abrogazione della lett. i-*bis*) non aveva come *ratio* l'esclusione degli enti non commerciali dalle detrazioni per erogazioni liberali, quindi per tali enti è concesso di continuare a portare in detrazione tali erogazioni nella misura del 19%[203]. Tali detrazioni sono ammesse a condizione che gli oneri non siano deducibili dai singoli redditi che contribuiscono a formare il reddito complessivo.

La stessa problematica emerge se si esamina l'art. 15, comma 3, TUIR che prevede le detrazioni a fronte di erogazioni liberali effettuate da società semplici e che fa ancora riferimento alla disposizione, ad oggi abrogata, di cui alla lettera i-*bis*) dell'art. 15 TUIR. Per le considerazioni sopra effettuate e visto l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate si propende per ammettere la detrazione nella misura del 19% anche per tali tipologie di soggetti.

Inoltre, sono deducibili dal reddito complessivo degli enti non commerciali, i contributi alle organizzazioni non governative riconosciute dalla L. 49/1987, ai sensi dell'art. 146 TUIR, se non sono contemporaneamente stati dedotti dal reddito d'impresa.

Si ipotizza che la tematica delle erogazioni liberali si amplierà notevolmente nei prossimi anni grazie al continuo avvento di nuove forme di donazione. Si fa riferi-

[203] Ris. Agenzia delle Entrate, 17 ottobre 2014, n. 89/E.

mento al fenomeno particolare del *crowdfunding donation*, il quale rappresenta uno strumento importante attraverso il quale molti enti non profit raccolgono fondi per la loro attività. In Italia tale pratica rappresenta una realtà abbastanza recente ma in continua espansione, in particolar modo negli ultimi due anni[204]. Per donare e ricevere fondi mediante tale strumento si utilizzano piattaforme web che fungono da intermediari tra il benefattore e l'ente beneficiario. Il nostro regime fiscale, dal lato del donatore, non fa nessun riferimento specifico a tali strumenti; perciò, in assenza di uno specifico divieto, si ipotizza timidamente che, qualora esse siano assimilabili a delle donazioni e a delle erogazioni liberali, si possa usufruire delle medesime agevolazioni fiscali viste in precedenza, mettendo in atto le medesime formalità (pagamento tracciabile e certificazione dell'ente). Nonostante ciò, considerata l'eterogeneità di tale strumento, l'eventuale presenza di ricompense, ancorché di modestissimo valore, e la possibilità di restituzione delle somme in caso di fallimento della campagna di *crowdfunding*, si auspica che in futuro intervenga l'Agenzia delle Entrate al fine di chiarire se anche tali donazioni possano essere assimilate alle erogazioni liberali e a quali condizioni i benefattori possano fruire delle agevolazioni fiscali.

Come è stato più volte ripetuto il Regno Unito è la terra in cui la vocazione del no profit ha sentito maggiormente una spinta propulsiva e da cui molte legislazioni fiscali, tra cui quella italiana, hanno tratto ispirazione per le loro scelte. Pertanto, si ritiene opportuno capire brevemente come siano regolamentate le erogazioni liberali. In Inghilterra il collegamento tra le *charities* (enti no profit) e i donatori avviene

[204] Per approfondire la tematica del c.d. "*Crowdfunding*" è interessante il contributo di ARBITANI F. e MELANDRI V., *"Crowdfunding donation" in Italia: la cultura del dono in rete*, in *Cooperative e enti no profit, 2015*, n.4, pag. 43.

mediante i c.d. *gift paid.* Attraverso tale strumento l'ente beneficiario della donazione ha diritto di chiedere allo Stato la restituzione delle imposte pagate, sulla quota del contributo, dal donatore secondo l'aliquota base, mentre al donatore spetta la restituzione della differenza tra l'imposta effettivamente applicata al contributo e la parte di imposta, calcolata sull'aliquota base, che è già stata oggetto della richiesta di restituzione da parte del beneficiario[205]. Tale sistema è abbastanza diverso rispetto alle nostre detrazioni: a differenza del nostro che concede il vantaggio fiscale interamente al benefattore, quello inglese equilibra il vantaggio fiscale tra donatore e donante.

4.2. Cinque per mille in favore delle ONLUS

Ogni anno, milioni di contribuenti italiani, attraverso una scelta operata in sede di dichiarazione dei redditi, destinano il cinque per mille della loro imposta a determinati enti aventi specifiche finalità meritevoli di tutela. Tale contributo nasce sull'onda del successo del c.d. "*otto per mille*" riservato a scopi religiosi e sulla necessità di valorizzare un concetto di "*sussidiarietà orizzontale*", cercando in tal modo di rompere il caposaldo secondo cui l'intera politica sociale si finanzia attraverso risorse pubbliche[206].

Tale contributo è stato introdotto in via sperimentale dalla L. 266/2005, di anno in anno è stato prorogato, fino all'introduzione definitiva e sistematica grazie all'art. 1, comma 154, L. 190/2014. A partire dal 1° gennaio 2015, una somma complessiva di

---

[205] Interessante analisi del no profit a livello europeo svolta da QUATTROCCHI A., *La fiscalità del no profit nella dimensione europea*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, p. 1247.

[206] Sostiene questa idea PERSIANI A., *Note a margine sulla giurisdizione in tema di ripartizione del cinque per mille*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 526.

500 milioni di euro deve essere destinata ai contributi del 5 per mille e qualora non sia interamente distribuita nell'anno, può essere rinviata all'anno successivo.

La quota del 5 per mille può essere destinata, ai sensi dell'art. 2, comma 4-*novies*, D.L. 40/2010 e art. 1 del D.P.C.M. 23/04/2010, alle ONLUS e agli enti che operano nel volontariato, alle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, nonché alle fondazioni e alle associazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, comma 1 , lett. a) del D.lgs. 460/1997. Inoltre, tale contributo può essere devoluto al finanziamento dell'università e della ricerca scientifica, sanitaria, a sostegno delle attività sociali svolte da Comune di residenza e delle associazioni sportive dilettantistiche. L'art. 23, comma 46, D.L. 98/2011 ha aggiunto tra le finalità per cui può essere indirizzato il cinque per mille anche l'attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali, paesaggistici e le specifiche modalità di adesione di tali enti sono state specificate dal D.P.C.M. 30/05/2012.

Particolare attenzione deve essere posta alle fondazioni e alle associazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, comma 1, lett. a) D.lgs. 460/1997. A tali enti non è richiesta la qualifica ONLUS, ma è richiesto che siano degli enti privati e che abbiano ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica, ai sensi del D.P.R. 361/2000[207].

Nel D.P.C.M. 23/04/2010 sono previsti nel dettaglio gli adempimenti che i singoli enti devono mettere in atto per essere iscritti negli appositi elenchi. Nel caso delle ONLUS, deve essere presentata, entro il 7 maggio di ogni anno, una domanda in

[207] Circ. Agenzia delle Entrate, 10 dicembre 2010, n. 56/E, par. 1.1.1; si veda, come commento: BORGOGLIO A., *Circolare n. 56/E del 10 dicembre 2010 - Cinque per mille: ultimi chiarimenti dal Fisco*, in *il Fisco*, 2010, n.47.

modalità telematica e, entro il 30 giugno, una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà con cui si autocertificano il possesso dei requisiti descritti in precedenza.

L'Agenzia delle Entrate, entro il 31 dicembre, provvede ad effettuare i controlli necessari a smascherare eventuali falsità nelle dichiarazioni e qualora i soggetti non risultino in regola con i requisiti, essi vengono esclusi dal riparto delle somme del cinque per mille mediante provvedimento emesso dalla competente Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 1, comma 6, D.P.C.M. 23/04/2010. Entro il 31 marzo dell'anno successivo l'Agenzia delle Entrate pubblica sul suo sito internet l'elenco completo dei soggetti ammessi e dei soggetti esclusi.

La giurisdizione circa il ricorso avverso il provvedimento di esclusione dal riparto del cinque per mille non è pacifica e la giurisprudenza, su tale aspetto, deve ancora prendere una decisione chiara. La Corte Costituzionale, intanto, ha chiarito che qualora il contribuente effettui una apposita scelta di destinazione del cinque per mille, tale quota perde i connotati di entrata tributaria in quanto ne deriva un preciso obbligo di destinazione da parte dello Stato e l'Erario fungerebbe solamente da intermediario tra il contribuente donante e l'ente beneficiario[208]. Tale orientamento è molto significativo in quanto escluderebbe la giustizia tributaria come soggetto competente a decidere in tale materia. Il provvedimento di esclusione dal riparto del 5 per mille non ha le stesse caratteristiche del provvedimento di cancellazione dall'anagrafe ONLUS e non viene esercitata nessuna discrezionalità dagli apparati amministrativi. Per tali motivi, in attesa di una maggiore chiarezza, parte della dottrina crede che "*si debba andare verso l'affermazione della giurisdizione del giudice ordinario e conte-*

[208] Corte Cost., sent. 202 del 18/06/2007.

stualmente si debba negare la giurisdizione tributaria"[209]. Tale orientamento è sicuramente condivisibile, in particolare se riferito alla fattispecie oggetto della pronuncia della Corte Costituzionale, ovverosia al caso in cui il contribuente abbia effettuato una specifica scelta di destinazione del suo cinque per mille e, perciò, tale quota perda i suoi connotati di entrata tributaria per l'Erario.

Si evidenzia che per l'ente beneficiario, in ogni caso, la quota del cinque per mille attribuitagli non pare possa afferire alla sua sfera tributaria, non essendo un'agevolazione fiscale, ma un contributo effettuato dai contribuenti ed erogato per mezzo dello Stato.

Nonostante ciò, la giurisdizione del giudice tributario è stata accertata nel caso in cui l'esclusione dal riparto del cinque mille sia dovuta dal fatto che l'ente non opera effettivamente nei settori elencati all'art. 10, comma 1, lett. a), D.lgs. 460/1997 e perciò non ha requisiti necessari per accedere a tale istituto[210]. Nella sentenza in esame i giudici hanno piena consapevolezza dell'orientamento della Corte Costituzionale, ma ritengono che nel caso in questione sia rilevante il diritto all'ammissione ad un particolare regime fiscale e, come è già stato visto, avverso il provvedimento di cancellazione dall'anagrafe ONLUS si può fare ricorso addicendo alle commissioni tributarie.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, non essendoci i presupposti di cui all'art. 2 D.lgs. 546/1992 e non essendo rinvenibile un potere discrezionale dell'autorità am-

---

[209] PERSIANI A., Note *a margine sulla giurisdizione in tema di ripartizione del cinque per mille*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 526.

[210] TAR della Lombardia, sez. I, sent. n. 5989 del 15/09/2010; TAR della Lombardia, sez. I, sent. n. 5990 del 15/09/2010.

ministrativa, è da escludersi la competenza del giudice tributario e di quello amministrativo. Pertanto, avverso i provvedimenti di esclusione dal riparto delle quote del cinque per mille è ammesso ricorso innanzi al giudice ordinario, in quanto si tratterebbe della tutela di un diritto soggettivo[211].

La questione, nonostante l'intervento dell'Agenzia delle Entrate, è tutt'altro che pacifica e, al fine di tutelare in maniera efficace il diritto di difesa dell'ente escluso, si auspica che ci sia un chiarimento da parte del giudice delle leggi.

Il riparto del cinque per mille avviene in più fasi: prima si procede all'assegnazione delle quote a quei soggetti e a quei Comuni di residenza che sono stati puntualmente individuati dai contribuenti. Successivamente, qualora i contribuenti non abbiano scritto un codice fiscale ma abbiano solamente individuato un ambito a cui destinare il loro cinque per mille attraverso la loro firma, si procederà al riparto a seconda le finalità individuate. Il riparto tra gli enti appartenenti ad una stessa finalità deve tenere conto del numero di preferenze individuali raccolte da ciascun soggetto iscritto[212].

I soggetti che hanno ricevuto le somme del cinque per mille devono redigere, entro un anno dalla ricezione degli importi, uno specifico rendiconto dal quale deve risultare in che modo sono state utilizzate le somme ricevute e una relazione illustrativa, ai sensi dell'art. 12 D.P.C.M. 23/04/2010. Inoltre, è stato specificato che le somme ricevute non possono essere usate per coprire le campagne pubblicitarie di sensibilizzazione sulla destinazione del cinque per mille, in quanto devono essere destinate a finalità di utilità sociale. Tali rendicontazioni devono essere trasmesse entro 30

[211] Circ. Agenzia delle Entrate, 22 maggio 2007, n. 30/E, par. 10.

[212] TATULLI F., *Cinque per mille agli enti non profit: istruzioni per l'uso*; in *il Fisco*, 2006, n. 22.

giorni dal termine per la redazione all'Agenzia delle Entrate per gli opportuni controlli. Sono esonerati dall'invio, ma rimangono comunque obbligati alla redazione, gli enti che hanno ricevuto una somma inferiore ai 20.000 €. Tali adempimenti sono molto importanti, pena il recupero da parte dell'amministrazione finanziaria delle somme ripartite.

I modelli da utilizzare e gli indirizzi da seguire per la redazione delle rendicontazioni variano a seconda dell'amministrazione competente[213]. Le ONLUS devono seguire le indicazioni fornite dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali[214].

4.3. Contributi per l'acquisto di beni strumentali

L'art. 96 della L. 342/2000 ha istituito un contributo per l'acquisto di autoambulanze e altri beni strumentali da parte delle organizzazioni di volontariato e delle ONLUS. Le risorse necessarie per l'erogazione di detto contributo vengono prelevate dalla dotazione annuale del Fondo nazionale delle politiche sociali. L'esigenza di introdurre un contributo, in favore delle ONLUS, per l'acquisto dei beni strumentali è stata sentita dal legislatore per compensare l'aggravio che l'ente subisce non potendo detrarre l'IVA, aggirando in tal modo il divieto comunitario in tema di imposta sul valore aggiunto[215].

L'individuazione della platea di beni che godono del beneficio richiede attenzione perché la norma non è chiara. Dalla lettura della disposizione si ritiene che i beni ammessi al beneficio sono le autoambulanze e i *beni strumentali utilizzati diretta-*

---

[213] CAPOGROSSI GUARNA F., *Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sul 5 per mille per l'esercizio finanziario 2013*, in *il Fisco*, 2013, p. 1999.

[214] Le linee guida fornite da tale Ministero sono consultabili nel sito internet alla pagina: http://www.lavoro.gov.it/AreaSociale/CinquePerMille.

[215] Relazione illustrativa al decreto legislativo 460/1997.

mente ed esclusivamente per attività di utilità sociale che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diverse utilizzazioni senza radicali trasformazioni se acquistati da associazioni di volontariato, anche quelle che hanno la qualifica di ONLUS. Inoltre sono ammessi al contributo anche i beni acquistati dalle ONLUS, solamente se questi vengono successivamente donati a delle strutture sanitarie pubbliche.

Tale ultima disposizione appare discutibile, in quanto si ritiene che per le ONLUS, che non siano anche associazioni di volontariato, il contributo sia concesso solamente se i beni vengono donati a delle strutture sanitarie pubbliche. Questa modalità, in ultima analisi, finisce con il finanziare il settore pubblico anziché quello del non profit privato, andando in contrasto con la *ratio* del contributo[216].

Ai sensi dell'art. 3 del D.M. 177/2010 sono esclusi dal contributo i beni immobili e gli altri beni strumentali utilizzati esclusivamente per l'organizzazione e il funzionamento dell'ente. Inoltre, tali beni possono essere ceduti a terzi solamente decorsi cinque anni dalla data di acquisto, fatta eccezione per le cessioni tra ONLUS (ma tali vendite devono essere approvate preventivamente dal Ministero).

Il contributo rappresenta una percentuale del prezzo di vendita e, ai sensi dell'art. 4 D.M. 177/2010, la distribuzione delle risorse disponibili varia a seconda della tipologia di bene: 60% se si tratta di autoambulanze, 35% se si tratta di beni strumentali e 5% qualora siano beni acquistati da ONLUS e donati a delle strutture sanitarie pubbliche. Si deve ricordare che, in ogni caso, l'entità del contributo varia a seconda della capienza annuale del fondo.

---

[216] D'AMORE R. e FERRI P., *Erogazioni liberali e contributi per il "non profit"*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 3530.

Per tale motivo si deve presentare un'apposita domanda. Le modalità per la concessione di tale sovvenzione sono disciplinate dal D.M. del Ministro del lavoro e delle politiche sociali n. 177 del 14/09/2010. Gli enti che durante l'anno hanno effettuato degli acquisti ammissibili al contributo presentano domanda entro il 31 dicembre del medesimo anno, mediante domanda indirizzata alla sede del Ministero del Lavoro. Alle domande deve essere allegata, a norma del D.M. 177/2010, documentazione che identifica il richiedente, copia della fattura di vendita del bene (o dei beni), copia dell'atto di donazione del bene alla struttura pubblica (ove necessario), copia della documentazione dell'eventuale leasing, dichiarazione del legale rappresentate nel quale si attesta che, con riferimento allo stesso bene, non si è usufruito di altri contributi[217].

Solamente per l'acquisto di autoambulanze e beni mobili iscritti nei pubblici registri destinati ad attività antincendio dei vigili del fuoco, in alternativa al contributo anzidetto, l'ente può decidere di usufruire di una riduzione, pari al 20% del prezzo complessivo, effettuata dal venditore al momento dell'acquisto. Il cessionario recupererà tale "*sconto*" attraverso l'istituto della compensazione ex art. 17 del D.lgs. 241/1997. Tale opzione è stata introdotta dall'art. 20, comma 1, D.L. 369/2003 che ha innovato l'art. 96 D.L. 342/2000.

5. CONLUSIONI

Il panorama complessivo del terzo settore non si esaurisce alle ONLUS ma è molto più variegato, frammentato e costellato di continui interventi "*spot*" del legislatore.

[217] COSMAI M., *Associazioni di volontariato ed ONLUS: istanze per i contributi entro il 31 dicembre 2010*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2010, p. 45.

A causa del recente sviluppo "*quantitativo*" e della maggiore sensibilità della società verso il sociale, la tematica è continuamente oggetto di modifiche da parte del legislatore.

Il settore sarebbe molto esteso: ONLUS, organizzazioni non governative, associazioni di promozione sociale, imprese sociali, associazioni di volontariato, cooperative sociali, associazioni e fondazioni.

Nonostante ciò, l'intenzione non era quella di operare una disamina complessiva dell'intero settore no profit, bensì quella di analizzare solamente le organizzazioni non lucrative di utilità sociale e le loro peculiarità prettamente fiscali, poiché probabilmente sono state il primo strumento con il quale l'Italia ha aperto le porte al non profit privato.

Se da un lato è da apprezzare il coraggio con il quale il legislatore ha esentato le ONLUS dalle imposte dirette per le attività istituzionali e connesse, ancorché considerate attività commerciali, dall'altro è da rimproverare la mancanza di audacia per non aver previsto delle agevolazioni sostanziose in materia di IVA, IRAP, IMU. Tale insicurezza ha portato a scrivere una normativa che, per alcuni tratti, non appare chiarissima: sono molteplici i rinvii a differenti testi legislativi e non è raro riscontrare contraddizioni tra diverse disposizioni.

Per fare un po' di chiarezza, l'amministrazione finanziaria è intervenuta più volte ed è stato possibile rinvenire una copiosa documentazione di prassi amministrativa dell'Agenzia delle Entrate, del Ministero delle Finanze e del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

L'analisi della disciplina speciale delle ONLUS non ha permesso di escludere dalla trattazione l'analisi della tassazione generale degli enti non commerciali. Le due tematiche sono strettamente connesse e risulta difficile capire le agevolazioni concesse alle ONLUS, come ad esempio la c.d. "*de-commercializzazione*" delle attività istituzionali, senza prima capire come si forma la base imponibile degli enti non commerciali.

Se una società considera "*marginali*" le attività del no profit, allora è coerente che anche dal punto di vista normativo esse siano considerate delle "*eccezioni*" e non godano di una disciplina *ad hoc*.

È stata particolarmente interessante e stimolante l'analisi dei controlli a cui sono sottoposte le ONLUS e l'approfondimento circa l'impugnazione giudiziaria di un eventuale provvedimento di cancellazione dall'apposita anagrafe. La disciplina si è scontrata necessariamente con alcune recenti novità che hanno investito tutta l'area del processo tributario.

Inevitabilmente, data la crescente internazionalizzazione del tessuto economico italiano, si è ritenuto necessario scontrarsi con la tematica delle c.d. "*ONLUS non residenti*" e con considerazioni circa la legislazione europea, facendo riferimento ad alcuni interventi alla Corte di Giustizia.

È stato visto che, per le ONLUS, sono molto importanti sia le agevolazioni "*interne*" (esenzione, riduzioni di aliquota, ecc), sia le agevolazioni c.d. "*esterne o indirette*", concesse a tutti coloro che decidono di sostenere tali enti (deduzioni, detrazioni, cinque per mille). Le risorse pubbliche di sovvenzionamento, presenti in diversi ambiti (specialmente in campo sanitario), sono importanti ma non sufficienti da sole a man-

tenere in equilibrio il mondo del no profit. Infatti, attualmente, il Terzo settore è finanziato per la maggior parte con risorse private[218]. Per tale motivo sono essenziali i contributi erogati da privati cittadini o singole imprese.

Nonostante la normativa sulle ONLUS abbia da poco compiuto la maggiore età e che molte problematiche siano state risolte dalla giurisprudenza, rimangono ancora alcuni nodi da sciogliere. Sarebbe auspicabile un progetto di riforma complessivo del terzo settore, che mettesse un po' d'ordine tra le varie tipologie di soggetti.

Attualmente, presso la Camera dei deputati, è depositato un progetto di legge per la riforma del Terzo settore, il quale si pone come obbiettivo la "*revisione e l'integrazione*" dell'intera disciplina, l'accorpamento delle disposizioni tributarie in un unico Testo Unico e una più chiara identificazione delle attività istituzionali e connesse delle ONLUS[219].

Si concorda sul fatto che la vera rivoluzione, non sarebbe quella di creare un testo unico, ma quella di cominciare a ragionare in un ottica di "*fiscalità compensativa*": cercando un equilibrio tra quanto lo Stato ha risparmiato grazie all'attività del Terzo settore e quanto le organizzazioni sociali devono all'Erario in termini di maggiore capacità contributiva. Fino ad oggi, nella normativa attuale emerge solamente il concetto di vantaggio fiscale, concesso indipendentemente "*dall'utile sociale*" rimesso in circolo[220]. Solamente in tal modo si concretizzerebbe quella sinergia pubblico-

---

[218] MAZZULLO A., *Ripensare la fiscalità del Terzo Settore: dal no profit al non profit*, in *il Fisco*, 2014, n. p. 2772.

[219] Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale, atti della Camera dei deputati, XVII Legislatura.

[220] Di questa opinione vedere MAZZULLO A., *Ripensare la fiscalità del Terzo Settore: dal no profit al non profit*, in *il Fisco*, 2014, n. p. 2773.

privato da molti invocata. Si auspica che il progetto di riforma non si concretizzi solamente in un mero riordino delle disciplina già esistente.

La normativa sulle ONLUS, che è frutto del D.lgs. 460/1997, ha risentito moltissimo dei timori del suo tempo e delle preoccupazioni circa le eventuali frodi da parte di soggetti spregiudicati. Un rapporto tra fisco e contribuente incentrato su maggiore collaborazione, norme chiare e certezza del diritto sono essenziali per pensare una normativa coraggiosa e utile.

È stato ricordato più volte come le ONLUS siano solamente una "*qualità speciale rilevante in sede tributaria*"[221] con nessun particolare riflesso privatistico sull'ente. Si auspica che l'annunciata riforma porti delle novità anche sotto tale aspetto; in particolare si auspica l'ideazione di una forma associativa nuova dal punto di vista civilistico che aggreghi assieme caratteri delle imprese commerciali e degli enti non commerciali.

Infine, si sente la necessità della creazione di un Terzo settore europeo capace di creare uno stato sociale minimo per tutta l'Unione e in grado di convogliare le migliori energie per la crescita economica.

L'Unione Europea è nata con la fine della seconda guerra mondiale grazie ad un sogno di pace e stabilità. Le attuali dinamiche europee e mondiali non fanno ben sperare; per questo si auspica che il terzo settore possa essere quella spinta propulsiva adatta a far ripartire questo sogno di unità europea.

6. BIBLIOGRAFIA

6.1. Bibliografia

[221] FUSARO A., *Il tortuoso cammino del decreto legislativo sulle Onlus*, in *il Fisco*, 1998, p. 3398.

- ABRITTA L., CACCIAPAGLIA L., CARBONE V., GHEIDO M.R. (a cura di); *Codice TUIR commentato*, I Edizione, 2011, Milanofiori, Assago, p. 2089.
- ARBITANI F. e MELANDRI V., *"Crowdfunding donation" in Italia: la cultura del dono in rete*, in *Cooperative e enti no profit, 2015*, n.4, pag. 43.
- BAGAROTTO E. M., *Il trattamento fiscale delle ONLUS*, in *Cives*, 2004, p. 87.
- BORGOGLIO A., *Circolare n. 56/E del 10 dicembre 2010 - Cinque per mille: ultimi chiarimenti dal Fisco*, in *il Fisco*, 2010, n.47.
- BUSICO M., *Giurisdizione tributaria per le liti sulla cancellazione dall'Anagrafe delle ONLUS*, in *Corriere tributario*, 2010, p. 1047.
- BUTTUS S., *Il giudicato tributario nelle liti sulle agevolazioni*, in *Rass. trib.*, 2010, pag. 123.
- CAPOGROSSI GUARNA F. e LIPARATA A., *I controlli sui requisiti formali per l'iscrizione all'anagrafe delle ONUS: gli effetti operativi dell'entrata in vigore del regolamento ministeriale e l'attività delle Direzioni regionali delle Entrate*, in *il Fisco*, 2003, n. 37.
- CAPOGROSSI GUARNA F., *Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sul 5 per mille per l'esercizio finanziario 2013*, in *il Fisco*, 2013, p. 1999.
- CASTALDI L., *Onlus: detenzione di partecipazioni societarie ed esercizio di attività commerciale*, in *Enti non profit*, 2005, p. 643.
- CINGANO V., *La giurisdizione sulle controversie relative all'iscrizione e alla cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS*, in *Dir. e prat. trib.*, 2010, p. 661.
- COSMAI M., *Associazioni di volontariato ed ONLUS: istanze per i contributi entro il 31 dicembre 2010*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2010, p. 45.

- D'ANGELO E., in *Commentario al Testo Unico sulle Imposte sui Redditi*, TINELLI G. (a cura di), 2009, Padova, p. 1281.
- D'AMORE R. e FERRI P., *Applicazione dell'IVA alle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 395.
- D'AMORE R. e FERRI P., *Erogazioni liberali e contributi per il "non profit"*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 3530.
- D'AMORE R. e FERRI P., *I controlli formali e sostanziali dell'Agenzia delle Entrate nei confronti delle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2003, p. 1961.
- D'AMORE R., *Il reddito imponibile delle ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 1813.
- DE VITO G., *Gli enti non commerciali e le ONLUS (D.lgs. 460/97)*, 1999, Giuffrè, Milano, p. 117 ss..
- DI GREGORIO C., *L'IVA nelle prestazioni di servizi rese dalle ONLUS*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2000, p. 1169.
- DI LANDRO A. C., *Trust ONLUS*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2010, p. 570.
- FALSITTA G., FANTOZZI A., *Commentario breve alle leggi tributarie*, 2010, Padova.
- FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, 1982, Milano, p. 239.
- FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, p. 337.
- FERRI P. e D'AMORE R., *Attività istituzionali delle ONLUS: note critiche e suggerimenti*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 3153.

- FORMICA G. e PERUZZU L., *Il trattamento fiscale degli enti ecclesiastici come "ONLUS parziali"*, in *il Fisco*, 2015, p. 2648.
- FORTE N., *L'Agenzia delle Entrate aggiorna i modelli INTRA 12 e 13 per gli enti non commerciali*, in *Corr. trib*., 2010, pag. 1499.
- FUSARO A., *Il tortuoso cammino del decreto legislativo sulle ONLUS*, in *il Fisco*, 1998, p. 3398.
- GHINI A., *Acquisti intracomunitari degli enti non commerciali*, in "*l'IVA*", 2006, p. 18.
- GIANONCELLI S., *Finalità solidaristica e divieto di lucro soggettivo nella disciplina delle ONLUS*, in *Giurisprudenza Italiana*, 2009, p. 1818.
- GLENDI C. e BRUZZONE M., *Osservatorio*, in *G.T. - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, p. 577.
- IELO G., *L'esenzione dall'IRAP spetta solo con la comunicazione per la qualifica di ONLUS*, in *Corr. trib.*, 2003, pag. 1498.
- INTERDONATO M., *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive*; in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 226.
- IZZO B., *Deducibilità dal reddito d'impresa delle erogazioni liberali ONLUS*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 1283.
- LUPI R., *Modifiche alla fiscalità degli enti no profit: torna in auge la mancanza di scopo di lucro*, in *Boll. trib*., 1996, p. 581.
- MACRI L. e CASADIO G., *Prestazioni di assistenza sociale rese da cooperative: quali aliquote?*, in *l'IVA*, 2015, pag. 50.

- MAGRINI M., *ONLUS non residenti: apertura interpretativa dell'Agenzia delle Entrate*, in *Enti non profit*, 2006, p. 603.
- MASTROIACOVO V., *Modifiche all'imposizione indiretta sui trasferimenti di immobili a titolo oneroso*, in *Corr. trib.*, 2014, pag. 187.
- MAZZULLO A., *Ripensare la fiscalità del Terzo settore: dal no profit al non profit*, in *il Fisco*, 2014, p. 2770.
- MICCINESI M., *I tributi diretti erariali*, in *Manuale di diritto tributario*, 1999, Milano, p. 670;
- PEIROLO M., *Il "Vat Package" modifica le operazioni intracomunitarie degli enti non commerciali*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2270.
- PERLINI L., *Chiarimenti delle Entrate sui controlli alla ONLUS*, in *Enti non profit*, 2005, n. 7, p. 491.
- PERSIANI A., *Note a margine sulla giurisdizione in tema di ripartizione del cinque per mille*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 526.
- PESTICCIO P., *Cancellazione dall'anagrafe ONLUS anche senza preventivo parere dell'Agenzia per il terzo settore*, in *Enti non profit*, 2011, pag. 8.
- PESTICCIO P., *Fondazioni di ricerca scientifica di interesse sociale: potenzialità e limiti di un settore strategico*, in *Enti non profit*, 2012, p. 27.
- PODDIGHE F. e RISALITI G., *ONLUS di diritto. Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato*, in *il Fisco*, 2001, p. 13946.
- PROTO A. M., *Determinazione del carattere commerciale di un ente*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 554.

- PROVAGGI G., *L'aliquota IVA per i servizi socio-assistenziali resi dalle cooperative trova un nuovo chiarimento*, in *Corr. trib.*, 2014, pag. 3255.
- QUATTROCCHI A., *La fiscalità del no profit nella dimensione europea*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, p. 1247.
- SACCARO M., *Il TAR Lazio sulla cancellazione delle ONLUS dall'Anagrafe*, in *Enti non profit*, 2005, p. 123.
- SACCARO M., *L'IVA su specifiche prestazioni rese da cooperative sociali*, in *Enti non profit*, 2004, p. 350.
- SETTI M., *Manovra bis: il mutato regime fiscale degli immobili dopo la conversione del D.L.*, in *Enti non profit*, 2006, n. 10.
- TABET G., *ONLUS: profili soggettivi della fattispecie*, in *il Fisco*, 1998, p. 2890;
- TATULLI F., *Cinque per mille agli enti non profit: istruzioni per l'uso*; in *il Fisco*, 2006, n. 22.
- TREVISANI A., *Determinazione dell'IRAP per enti privati non commerciali*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1664;
- TUNDO F., *Intorno al regime delle ONLUS nell'ambito degli enti non profit*, in *Dir. e prat. trib.*, 2001, p. 844.

6.2. Circolari e Risoluzioni

- Circ. soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette, 26 novembre 1981, n. 40.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 4 giugno 1998, n. 141/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 26 giugno 1998, n. 168/E.

- Ris. Agenzia Entrate, 7 marzo 1992, n. 431323.
- Circ. Min. Finanze, 22 maggio 1997, n. 141/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 12 maggio 1998, n. 124/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 16 luglio 1998, n. 188/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 28 dicembre 1999, n. 244/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 7 settembre 2000, 165/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 29 ottobre 2001, n. 170/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 10 febbraio 2002, n. 6/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 21 marzo 2002, n. 25/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 14 giugno 2001, n. 55/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 20 giugno 2002, n. 204/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 20 maggio 2002, n. 148/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 10 settembre 2002, n. 294/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 26 febbraio 2003, n. 14/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 31 marzo 2003, n. 79/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 16 marzo 2004, n. 39/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 16 marzo 2004, n. 41/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 16 giugno 2004, n. 26/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 22 settembre 2004, n. 123/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 28 dicembre 2004, n. 164/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 14 marzo 2005, n. 9/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 16 maggio 2005, n. 22/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 30 giugno 2005, n. 83/E.

- Circ. Agenzia delle Entrate, 19 agosto 2005, n. 39/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 17 gennaio 2006, n. 2/E.
- Circ. dell'Agenzia delle Entrate, 26 giugno 2006, n. 24/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 25 gennaio 2007, n. 9/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 22 maggio 2007, n. 30/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 6 agosto 2007, n. 48/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 31 ottobre 2007, n. 59/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 26 marzo 2008, n. 26/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 20 giugno 2008, n. 254/E.
- Ris. della Regione Lombardia, 4 maggio 2010, n. 1/2010.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 10 dicembre 2010, n. 56/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 1° agosto 2011, n. 38/E.
- Circ. del Min. dell'economia e delle finanze, Dipartimento finanze, 18 maggio 2012, n. 3/DF.
- Ris. del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento finanze, 11 gennaio 2013, n. 1/DF.
- Ris. Min. dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, 4 marzo 2013, n. 4/DF.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 21 maggio 2014, n. 11/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 17 ottobre 2014, n. 89/E.
- Circ. Agenzia delle Entrate, 24 aprile 2015, 17/E.
- Ris. Agenzia delle Entrate, 31 luglio 2015, n. 70/E.

6.3. Giurisprudenza

- Corte di Cassazione, sez. I civile, sent. n. 2573 del 29/03/1990.
- Corte Cost., sent. n. 467 del 19/11/1992.
- Corte Cassazione, sez. I, sent. n. 1633 del 15/02/1995.
- Corte Cassazione, sez. civ., sent. n. 4407 del 10/05/1996.
- Corte Cost., sent. n. 31 del 26/02/1998.
- Corte Costituzionale, ord. 119 del 02/04/1999.
- Corte Cassazione, sez. civ. I, sent. n. 9529 del 08/09/1999.
- Corte di Cassazione, sent. n. 4058 del 21/03/2000.
- Corte di Cassazione, sent. n. 4509 del 10/04/2000.
- Corte di Cassazione, sent. 14281 del 30/10/2000.
- Comm. Trib. Prov. Lucca, sent. del 27/03/2003.
- Comm. Trib. Reg. Piemonte, sent. del 20/06/2003.
- Corte di Giustizia Europea n. C-280/00 del 24/07/2003.
- TAR Lazio, sez. II, sent., n. 13087 del 16/11/2004.
- Comm. Trib. Prov. di Ancona, sent. del 27/09/2004.
- Corte di Cassazione, sez. trib., sent. n. 10646 del 20/05/2005.
- Corte Cassazione, sez. civile V, sent. n. 606 del 13/01/2006.
- Corte di Giustizia Europea, sent. C-386/04 del 14/09/2006.
- Corte Costituzionale, ordinanza n. 429 del 19/12/2006.
- Corte di Cassazione, sez. Unite, sent. n. 1052 del 18/01/2007.
- Comm. Trib. Prov. di Piacenza, 22/01/2007.
- Corte Costituzionale, ordinanza n. 19 del 26/01/2007.
- Corte Costituzionale, sent. 202 del 18/06/2007.

- Corte di Cassazione, sez. V, sent. n. 22523 del 26/10/2007.
- T.A.R. Emilia Romagna, sez. I, sent. n. 4480 del 19/12/2007.
- Corte di Cassazione, sez. Unite, sent. n. 14815 del 04/06/2008.
- Corte Cassazione, sez. civ. lavoro, sent. n. 17974 del 01/07/2008.
- Corte di Cassazione, sez. Unite, sent. n. 24883 del 09/10/2008.
- Corte di Cassazione, sez. Unite, sent. n. 9661 del 23/04/2009.
- Corte di Cassazione, sez. Unite, sent. n. 1625 del 24/11/2009.
- Corte di Cassazione, sent. n. 1625 del 27/01/2010.
- Corte di Cassazione, sez. V civile, sent. n. 14530 del 16/06/2010.
- TAR della Lombardia, sez. I, sent. 5989 del 15/09/2010.
- Corte di Cassazione, sez. tributaria, sent. n. 9875 del 05/05/2011.
- Comm. Trib. Prov. di Trieste, sez. I, sent. n. 114 del 23/05/2011.
- Corte di Cassazione, sez. V, sent. n. 14371 del 30/06/2011.
- Corte di Cassazione, sez. V civile, sent. n. 2821 del 24/02/2012.
- Corte di Cassazione, sez. V civile, sent. n. 7385 del 11/05/2012.
- Corte di Cassazione, sez. trib., sent. n. 11148 del 20/02/2013.
- Comm. Trib. Prov. di Enna, sez. II, sent. n. 182 del 20/03/2013.
- Comm. Trib. Prov. di Trento, sez. I, sent. n. 80 del 30/09/2013.
- Corte di Cassazione, sez. V, sent. n. 1254, 22/01/2014.
- Comm. Trib. Reg. di bari, sez. X, sent. n. 122 del 22/01/2015.
- Tribunale di Udine, sent. del 28/02/2015.
- Corte di Cassazione, sez. V civile, sent. n. 14225 del 08/07/2015.
- Corte di Cassazione, sez. V civile, sent. n. 14226 del 08/07/2015.

- Corte di Cassazione, sez. V, sent. n. 16727 del 12/08/2015.
- Corte di Cassazione., sez. tributaria, sent. n. 8643 del 15/04/2011.
- Corte di Cassazione, sez. tributaria, sent. n. 10092 del 13/05/2005.
- Corte di Cassazione, sez. tributaria, sent. n. 19732 del 17/09/2010.
- Corte di Cassazione, sez. tributaria, sent. n. 23584 del 11/11/2011.
- Corte di Cassazione, sez. tributaria, sent. n. 28176 del 26/11/2008.
- Corte di Cassazione, sez. tributaria, sent. n. 28023 del 30/12/2009.