

Valerio Ficari

PRIME OSSERVAZIONI SULLA “FISCALITÀ” DEGLI ENTI
DEL TERZO SETTORE E DELLE IMPRESE SOCIALI

*FIRST REMARKS ABOUT THE FISCAL DISCIPLINE OF THE
ENTITIES OF THE THIRD SECTOR AND THE
SOCIAL ENTERPRISES*

Abstract

La riforma del c.d. Terzo settore consente la non tassazione dei proventi di un'impresa commerciale di interesse generale in presenza di condizioni oggettive e soggettive anche per gli enti commerciali non societari; le agevolazioni fiscali sono riconosciute anche alle imprese sociali di natura societaria ma prive di lucro soggettivo. Il trattamento fiscale di favore è coerente con la funzione sussidiaria svolta dall'azione di questi enti rispetto all'intervento statale.

Parole chiave: enti non profit, imprese sociali, riforma tributaria, agevolazioni fiscali, condizioni

After the reform of the Third Sector, the revenues of a commercial enterprise realizing activities of public interest are not taxed in case some objective and subjective conditions are met. The same treatment applies also to social enterprises devoid of subjective profit. This favorable tax regime is coherent with the need to safeguard the subsidiary function of these entities compared to the public involvement.

Keywords: non profit entities, social enterprises, tax reform, tax expenditures, conditions

SOMMARIO:

1. Introduzione. – *Parte I. Gli enti del Terzo settore.* – 2. Il novero soggettivo degli “enti del Terzo settore” tra novità e tradizione. – 3. Le attività di interesse generale, la loro commercialità (a titolo principale e non principale) ed il lucro oggettivo. – 3.1. Le attività tipizzate. – 3.2. Le attività non tipizzate. – 3.3. *Segue:* attività commerciali detassate, agevolazioni e aiuti fiscali di Stato. – 4. L'as-

senza di lucro soggettivo e la destinazione degli utili detassati. – 5. La decommercializzazione dell'impresa commerciale esercitata dagli enti del Terzo settore e della loro natura soggettiva. – 5.1. Le modalità di gestione e l'economicità. – 5.2. La ricommercializzazione dell'ente e dell'attività principale o esclusiva attraverso criteri quantitativi. – 6. Il rinvio al TUIR e l'applicazione delle relative disposizioni "in quanto compatibili". – 7. L'imposizione sul valore aggiunto. L'imposizione indiretta e locale: rischio di disomogeneità. – 8. Il regime delle erogazioni liberali agli enti del Terzo settore (il *social bonus*). – *Parte II. L'impresa sociale*. – 9. Il novero soggettivo delle imprese sociali, le relative attività di interesse generale ed il divieto di lucro soggettivo. – 10. La sostanziale decommercializzazione dell'impresa attraverso la non imponibilità degli utili e avanzi di gestione dalla destinazione vincolata (eterodestinazione). – 11. La fiscalità dell'investimento nell'impresa sociale da parte di soggetti terzi tra detrazione e deduzione. – *Parte III. Profili procedurali, nuove fattispecie e regime transitorio*. – 12. Controllo e condizioni per la decommercializzazione e il finanziamento. L'iscrizione al registro unico nazionale del Terzo settore e la tutela contro il diniego. – 13. Il nuovo confine delle società sportive dilettantistiche lucrative. – 14. Il regime transitorio. – 15. La normazione delegata integrativa e correttiva.

1. Introduzione

Il codice del Terzo settore (da ora "Codice") contenuto nel D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 nella prospettiva della disciplina tributaria ha la missione di una "revisione organica" della regolamentazione vigente rinvenibile tra il TUIR n. 917/1986, il D.P.R. n. 633/1972, il D.Lgs. n. 460/1997 ed alcune norme speciali¹.

La "fiscalità" fino ad oggi conosciuta era dedicata ai soggetti giuridici diversi dagli enti commerciali (escluse le cooperative sociali) a vario modo operanti nella società civile con attività non imprenditoriali o, se imprenditoriali, decommercializzate a fini fiscali; la stessa disciplina tributaria apprezza(va) solo il ruolo dell'attività (di produzione e scambio di "beni e servizi" di "interesse pubblico") a prescindere dai caratteri soggettivi dell'ente e dal profilo (soggettivamente ed oggettivamente) lucrativo.

La legge delega 6 giugno 2016, n. 106, all'art. 1 ha definito il contorno soggettivo del "Terzo settore" come composto dal «complesso degli enti privati

¹ Ancora di attualità gli approfondimenti di CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999, *passim* nonché quelli contenuti in AA.VV., *Il regime fiscale delle associazioni*, a cura di Fedele, Padova, 1998, *passim* (ove contributi di Ficari, Rossi, Castaldi, Puri).

Per la prospettiva civilistica si v. MARASA, *Appunti sui requisiti di qualificazione degli enti del Terzo settore: attività, finalità, forme organizzative e pubblicità*, in *Nuove leggi comm.*, 2018, p. 671 ss.

costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi».

Il Codice, quale insieme di disposizioni (non solo ma anche) tributarie, è autoproclamato dall'art. 3 come sistema di regole generali la cui non applicazione è ipotizzata solo in alcuni casi²: come si vedrà si tratta non di una vera e propria sostituzione ma di una integrazione di grande portata che estende di molto il novero delle norme tributarie applicabili ai diversi fenomeni della non commercialità e della non lucratività; il medesimo Codice si coordina, a livello sistematico, con la riplasmata disciplina dell'impresa sociale cui è dedicato l'apposito D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (da ora Decreto).

Le novità sono molto evidenti.

Gli artt. 1 e 2 del Codice collegano espressamente il nuovo *status* giuridico soggettivo al perseguimento di specifiche finalità (scopi) (art. 1) e caratteri generali (art. 2) che valorizzano la peculiarità di alcune attività e di alcuni soggetti dell'ordinamento in termini di diversa capacità contributiva in ragione dell'impatto sociale/economico della loro attività e dei loro scopi istituzionali³.

L'interesse legislativo è per la regolamentazione di una iniziativa privata che soddisfi tutta una serie di interessi pubblici attraverso una attività economica svolta *uti singula* oppure in collaborazione con lo Stato, gli enti territoriali ed enti pubblici; tale operato ha una chiara vocazione sussidiaria (e non promozionale)⁴ rispetto all'impegno diretto dei soggetti pubblici nell'offerta di "beni" e "servizi pubblici" anche in ragione dell'art. 118, comma 4, Cost.

²Per deroga espressa e incompatibilità rispetto ad una disciplina speciale per singole categorie di soggetti del Terzo Settore oppure per mancata regolamentazione nel Codice di uno specifico aspetto a fronte di una previsione puntuale e compatibile contenuta nel codice civile.

³Si ricorda come la destinazione volontaria o *ex lege* della ricchezza indirizzata per fini pubblici sia stata condivisibilmente ritenuta idonea ad attenuare la capacità contributiva e, quindi, a giustificare trattamenti fiscali differenziati (vedi MOSCHETTI tra l'altro in *Agevolazioni fiscali*, II, *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1987, I, p. 75 ss. e, più di recente, cenni in GIOVANNINI, *Il re Fisco è nudo*, Milano, 2016, p. 87).

⁴Sul rapporto tra promozione e sviluppo di valori costituzionali (es. cultura e ricerca) e strumento tributario da ultimo URICCHIO, *La fiscalità dell'innovazione nel modello Industria 4.0.*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 1041 ss. anche per riferimenti.

che chiede allo Stato e agli enti territoriali locali di favorire «l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale»⁵ nonché di altri principi costituzionali come quello in materia di funzione sociale dell'iniziativa economica (art. 41 Cost.) e di tutela e promozione dell'ambiente, del patrimonio storico artistico, della cultura e della ricerca (art. 9 Cost.).

La non tassazione dei proventi ed una articolata regolamentazione della detraibilità/deducibilità dei trasferimenti ed erogazione di terzi dimostra come la differenziazione impositiva sia coerente con l'attenuazione o, comunque, la diversità di capacità contributiva degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali nel momento in cui, da un lato, la loro attività produttiva assolve ad una funzione sociale e pubblica⁶ con risparmi di spesa⁷ e, dall'altro, la destinazione del risultato economico dell'impresa commerciale avente ad oggetto una delle attività tipizzate nell'art. 5 del Codice non può avere carattere egoistico attraverso finalità di lucro soggettivo anche indiretto⁸.

L'art. 79 del Codice prevede la combinata applicazione delle norme in esso contenute e di quelle del Titolo II del TUIR 22 dicembre 1986, n. 917 "in quanto compatibili", dando, così origine ad un doppio livello normativo.

Il Decreto individua, invece, per le imprese sociali una regolamentazione *ad hoc* per una tipologia soggettiva (le imprese sociali) sconosciuta, al momento, nel sistema delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, dando, così,

⁵ Per le diverse declinazioni della sussidiarietà rispetto ai rapporti privato/pubblico e Stato/enti locali vedi per tutti GALLO, *L'applicazione del principio di sussidiarietà tra crisi del disegno federalista e tutela del bene comune*, in *Rass. trib.*, 2014, pp. 209 ss. e 221 ss. sulla c.d. sussidiarietà orizzontale nonché PERRONE, *Sussidiarietà e fiscalità: un nuovo modo di concepire il concorso alle spese pubbliche?*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, p. 43 ss.; GIORGI, *La fiscalità della cultura: il paesaggio dimenticato ed il ruolo della sussidiarietà. Spunti per un cambio di prospettiva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 854 ss. e GIANONCELLI, *Fiscalità di impresa e utilità sociale*, Torino, 2013, p. 216 ss., tutti anche per le diffuse indicazioni bibliografiche.

⁶ La stessa giurisprudenza comunitaria (CGE, 14 settembre 2006, causa C-316/2004, caso *Stauffer*) ha collegato un trattamento fiscale dedicato in presenza di enti che assolvano a funzioni "produttive" di astratta competenza pubblica perseguendo interessi collettivi giungendo, addirittura, a ritenere che a fronte di una "pari offerta" tale trattamento non possa conoscere discriminazioni basate sulla residenza fiscale dell'ente privato che assolve a tale ruolo sussidiario (cfr. CGE, 27 gennaio 2009, causa C-318/2007, caso *Persche*).

⁷ Le c.d. externalità positive in una logica di "compartecipazione di responsabilità sociale" (così GIOVANNINI, *op. cit.*, p. 90).

⁸ Sull'impatto della destinazione non egoistica vincolata per legge sull'effettività e pienezza del possesso di un reddito quale presupposto dell'imposizione reddituale vedasi già FICARI, *Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativa nella tassazione delle associazioni*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., p. 38 ss.

luogo ad una disciplina speciale di natura anche fiscale caratterizzata in modo marcato dalla componente soggettiva e non lucrativa.

Il legislatore delegato sembra, quindi, aver ben recepito la delega introducendo, nel caso degli enti del Terzo settore, una nuova categoria soggettiva tributaria (nelle forme giuridiche del Libro I del codice civile per gli enti del Terzo settore e del Libro V per le imprese sociali) che, se costituita, assorbe quelle tradizionali degli enti commerciali e non commerciali nonché rende compatibile, in una prospettiva di sussidiarietà, il perseguimento di scopi di interesse generale (e non individuale) con l'esercizio di attività produttive volte allo scambio di beni e servizi; in ordine alle imprese sociali l'intervento è stato, invece, integrativo avendo colmato la preesistente lacuna di disciplina tributaria.

Il punto, forse, meno lineare dell'introdotta normazione delegata si riferisce all'attuazione dell'art. 9 che delegava ad una «revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connesso alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente» e «introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente».

Il rischio di un eccesso di delega, come si vedrà, deve essere, però, fugato ove si intenda la natura non commerciale dell'ente come la risultante della de-commercializzazione dello stesso all'esito della irrilevanza fiscale dell'impresa commerciale svolta in ragione del rispetto dei requisiti dell'agevolazione; altrimenti detto: la delega avrebbe attribuito al Governo il potere di rendere non tassabili i proventi dell'impresa commerciale e, quindi, non assoggettato all'imposta sul reddito l'ente valorizzando elementi finalistici e tipologie di scopi nella cornice di attività di interesse generale per loro natura quasi sempre bisognose di attività produttive anche a titolo principale⁹.

⁹In senso diverso cfr., invece, GIRELLI, *Il regime fiscale del terzo settore*, in AA.VV., *Il codice del terzo settore*, a cura di Gorgoni, Pisa, 2018, p. 394.

PARTE I

GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

2. Il novero soggettivo degli "enti del Terzo settore" tra novità e tradizione

L'art. 4 del Codice tipizza la categoria soggettiva degli "enti del Terzo settore" comprendendovi sia i soggetti del Libro I del codice civile che realtà soggettive sostanzialmente ad essi riconducibili, tipizzate in disposizioni speciali extracodicistiche o nello stesso Codice.

La definizione dell'art. 4 è costruita, da un lato, dalla analitica tipizzazione di una serie di attività il cui esercizio avrebbe di per sé un ruolo qualificatorio; dall'altro, da una previsione residuale rappresentata dagli «altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi», ipotesi che rimarca il carattere comune dell'assenza di scopo (*rectius fine*) di lucro.

L'esclusione delle società di cui al Libro V del codice civile nonché delle c.d. società *benefit*¹⁰ dal novero degli enti del Terzo settore restringe l'ambito degli operatori economici a enti di natura non societaria, soggettivamente non lucrativa (come le associazioni, fondazioni e *trust* anche esteri) e, a seconda dei casi, commerciale o non commerciale (in base alla natura dell'attività principale).

¹⁰Si segnala come non si sia presa in considerazione in termini derogatori la peculiarità delle c.d. società *benefit*; si deve evidenziare come anche tali soggetti svolgano un ruolo sussidiario, sebbene meno marcato degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali e senza vincoli di destinazione degli utili.

In base all'art. 1, commi 376-384 della Legge di stabilità per il 2016 tali società «nell'esercizio di una attività economica, oltre allo scopo di dividerne gli utili, perseguono una o più finalità di beneficio comune e operano in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse».

La circostanza che non vi sia controllo esterno e vincolo nella destinazione degli utili sebbene realizzati attraverso attività che arrechino (anche) beneficio comune e collettivo è, probabilmente, alla base della loro non menzione.

Per approfondimenti anche per citazioni si leggano i contributi di Angelici, Marasà e Zoppini, in *Orizzonti del diritto commerciale*, Rivista *on-line* (edita da Associazione italiana dei Professori universitari di diritto commerciale), n. 2, 2017.

Sono esclusi *ex lege* le amministrazioni pubbliche e gli enti religiosi salve, per questi, le attività esercitate corrispondenti a quelle definite di interesse generale ai sensi dell'art. 5 del Codice e che sia adottato un previo specifico regolamento dell'ente; si conferma, così, il ruolo esclusivo degli enti di origine privata nella prospettiva della sussidiarietà.

Per le imprese sociali il Codice rinvia alla disciplina ad esse già dedicata da ultimo nel D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112.

Da un punto di vista formale e pubblicitario la qualificazione soggettiva quale ente del Terzo Settore è condizionata all'avvenuta iscrizione al registro unico nazionale di cui all'art. 11 del Codice; ne consegue – e ciò ha una indubbia valenza fiscale che da subito si segnala – l'efficacia costitutiva dell'iscrizione e, con essa, il condizionamento da questa esercitata *ex lege* sul godimento delle agevolazioni fiscali dedicata a tali enti e ai loro finanziatori e sostenitori.

Quanto precede consente già alcuni approfondimenti sul lato soggettivo, confrontando la neointrodotta categoria degli enti del Terzo settore con quella tradizionalmente nota nel diritto tributario degli enti non commerciali.

Al pari di quanto, infatti accadde con le Onlus create e regolate con il D.Lgs. n. 460/1997, la disciplina sia del TUIR n. 917/1986 che del D.P.R. n. 633/1972 (sebbene in modo attenuato) si sviluppa sulla natura commerciale o meno dell'oggetto dell'attività principale esercitata dall'ente privato e sulle relative modalità di gestione, senza adottare *ex ante* uno spartiacque soggettivo né apprezzando in alcun modo il fine soggettivamente non lucrativo dell'ente o la destinazione non egoistica degli utili ottenuti perseguendo un fine oggettivamente lucrativo; il disconoscimento delle agevolazioni nella logica del TUIR n. 917/1986 e del D.P.R. n. 633/1972 è, quindi, basato su di un altro criterio.

Nella riforma la tipologia tributaria soggettiva commerciale/non commerciale assume una dimensione costruttiva e non, invece, impeditiva dell'accesso al regime fiscale agevolato; gli enti del Terzo settore possono, infatti, svolgere una impresa commerciale anche come oggetto principale od esclusivo seppur in compagnia del necessario elemento soggettivamente non lucrativo.

Di conseguenza, la classificazione tipologica ai fini fiscali ente commerciale/ente non commerciale e la tradizionale agevolazione nelle imposte sui redditi a favore solo del secondo si rivela storicamente superata e destinata, addirittura, a recedere.

Il *trend* legislativo è, infatti, quello di riconoscere il beneficio fiscale per la tipologia di attività, per il rispetto delle regole gestionali e del divieto di lucro soggettivo anche ove l'oggetto principale o esclusivo sia rappresentato da una

attività di impresa commerciale come definita ai fini fiscali dall'art. 55 del TUIR n. 917/1986 ma destinata ad essere decommercializzata cioè a non vedere tassate le diverse componenti positive di cui si potrebbe sostanziare il proprio reddito di impresa.

3. *Le attività di interesse generale, la loro commercialità (a titolo principale e non principale) ed il lucro oggettivo*

3.1. *Le attività tipizzate*

L'art. 5 del Codice individua le "attività di interesse generale" che un ente (diverso dall'impresa sociale e dagli enti espressamente esclusi) deve *ex lege* esercitare per essere annoverato tra gli enti del Terzo settore e, così, accedere (anche) alla specifica fiscalità che qui interessa.

Il lungo elenco ha senza dubbio il pregio di definire i molteplici settori di interesse pubblico nei quali il privato ben può affiancarsi se non, addirittura, sostituirsi allo Stato e agli enti territoriali nell'offerta di beni e (soprattutto) servizi, in una prospettiva di risparmio, di efficienza e di più generale sussidiarietà.

Il dato rilevante è che, almeno nella maggior parte dei casi, le attività elencate nell'art. 5 hanno *ex ante* natura commerciale a vocazione (anche) sociale; tale commercialità pare soddisfare i requisiti sia civilistici (artt. 2082 e 2195 c.c.) che fiscali (artt. 55, TUIR n. 917/1986 e 4, D.P.R. n. 633/1972).

L'esercizio di tali attività "in via esclusiva o principale" consente di definire l'ente come appartenente agli "enti del Terzo Settore".

Le attività dell'art. 5 richiedono (quasi sempre) una struttura organizzata di stampo tendenzialmente aziendale, quantomeno dotata di un ramo di azienda dedicato; l'organizzazione in forma di impresa di cui al disposto normativo tributario (artt. 55 e 4, cit.) sembra assorbita nella natura strutturata dell'attività.

Nella realtà quotidiana, si noti, tali attività sono, peraltro, già esercitate da enti sia commerciali societari sia da questi diversi.

La natura oggettivamente commerciale¹¹ delle attività tipizzate nell'art. 5

¹¹ Ciò è palese, all'interno dell'elenco di cui all'art. 5, ad esempio, per gli «interventi e prestazioni sanitarie», per l'«educazione, istruzione e formazione professionale», «universitaria e post-universitaria» nonché «extrascolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo», per l'«organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale e religioso», per l'«organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche», per le «attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di

senza dubbio è presente (con i suoi elementi strutturali) almeno al momento della loro astratta programmazione e della concreta richiesta di iscrizione al Registro unico nazionale da parte dell'ente che le intenda esercitare.

In alcune eventualità la commercialità potrebbe, invece, richiedere una esplicita dichiarazione (autoqualificazione) al momento della programmazione potendosi ipotizzare la realizzazione dell'oggetto anche mediante lo svolgimento di una attività esclusiva o principale non di impresa commerciale¹².

a) Qualora, come nel primo caso, l'attività principale/esclusiva avesse natura commerciale già nel momento della sua programmazione (anno 1), ai fini tributari l'ente sarebbe da subito commerciale alla luce del disposto dell'art. 73, comma 4, TUIR n. 917/1986; se si accertasse la presenza delle condizioni per l'agevolazione (se contemplata per gli enti del Terzo settore commerciali) questa verrebbe applicata sin dal periodo di imposta di iscrizione (anno 1) ma, poi, accertata, nella sua finale spettanza, sin dal periodo di imposta successivo (anno 2).

b) Ove, invece, all'atto della programmazione (anno 1) l'ente decidesse che l'impresa commerciale, anche se abituale, debba essere svolta a titolo non principale/non esclusivo in quanto l'attività principale/esclusiva sia destinata ad avere natura ex ante non commerciale, il medesimo inizierà ad operare nel primo periodo di imposta utile quale ente non commerciale (pur esercente un'impresa commerciale) godendo, delle agevolazioni fiscali previste per i soli enti fiscalmente non commerciali.

Ciò significa che, salvo casi particolari¹³, le attività di interesse generale saranno programmabili a livello statutario per essere gestite con modalità commerciali e con organizzazione in forma di impresa commerciale nonché per essere esercitate a titolo principale/esclusivo o non principale/esclusivo.

Qualora, poi, l'ente ritenesse già nel momento della programmazione (anno 1) di non poter soddisfare i requisiti della decommercializzazione fissati

promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione» anche se «svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale (...)», per l'«alloggio sociale (...) nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi».

¹² Si pensi alla varietà di forme nelle quali realizzare “*interventi e servizi sociali*” oppure la «tutela e valorizzazione del patrimonio culturale» o la «accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti», la «promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della non violenza e della difesa armata» per ricordarne alcune.

¹³ Ad es. la promozione della cultura della legalità, la promozione e tutela dei diritti umani.

nell'art. 79, esso potrebbe scegliere di agire con modalità commerciale nelle vesti di impresa sociale¹⁴.

La principalità/esclusività dell'attività commerciale programmata dall'inizio del periodo di imposta dell'anno successivo (anno 2) a quello in cui ha avuto inizio (anno 1) con effetti retroattivi laddove il titolo programmato non sia coerente alla realtà.

Da tale termine l'ufficio potrà altresì controllare la sussistenza dei requisiti specifici dettati, come si vedrà, per il godimento dell'agevolazione fiscale; la spettanza del regime fiscale agevolato sarà, infatti, condizionata al mancato accertamento da parte degli uffici della commercialità dell'attività principale/esclusiva e con essa della natura dell'ente dal secondo periodo di imposta (anno 2) fino alla scadenza del termine di decadenza fissato per i poteri accertativi dall'art. 43, comma 1, D.P.R. n. 600/1973.

3.2. *Le attività non tipizzate*

Il Codice si preoccupa, inoltre, di eventuali altre attività commerciali – ma solo se secondarie e strumentali – diverse da quelle di cui all'articolo precedente rinviando nell'art. 6 ad un decreto interministeriale i relativi criteri e limiti.

Da ciò discende un doppio livello di attività:

i) quelle tipizzate come di interesse generale, necessariamente principali o esclusive, di natura alternativamente commerciale o non commerciale *ex art. 55 TUIR* e, quindi, idonea a qualificare l'ente beneficiario come commerciale o non commerciale *ex art. 73 TUIR*;

ii) quelle diverse da quelle tipizzate ma solo se previste dall'atto costitutivo o statuto e, soprattutto, se secondarie e strumentali a quella principale coincidente con una delle attività tipizzate nell'art. 5; la natura delle attività non tipizzate potrebbe essere alternativamente commerciale o non commerciale *ex art. 55 TUIR* a patto, però, che resti immutata la natura fiscalmente non commerciale dell'ente in conseguenza della non principalità/non esclusività dell'impresa commerciale esercitata.

Esse, in ogni caso, dovrebbero, assolvere ad una funzione strumentale a livello sia gestionale che finanziario.

Un momento di attenzione merita l'eventualità in cui l'ente preveda la possibilità di investire risorse (eventualmente detassate in precedenti esercizi o ri-

¹⁴Lo ricorda anche SEPIO, *Il nuovo diritto tributario del terzo settore*, in AA.VV., *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale*, a cura di Fici, Napoli, 2018, p. 164.

cevute a titolo gratuito) in partecipazioni societarie e di impiegare i relativi dividendi, se e una volta distribuiti, per il finanziamento sia dell'attività principale tipizzate che per gli scopi.

Premessa la limitazione quantitativa di tale entrata alla luce del rapporto di cui al comma 5 dell'art. 79 del Codice, il vincolo di strumentalità finanziaria *ex ante* dettato a livello programmatico (ovviamente accertabile *ex post* e rendicontabile) dovrebbe garantire a tali entrate la detassazione in misura integrale a prescindere dalla loro qualificazione reddituale quale reddito di capitale o reddito di impresa e dal regime di parziale esenzione dettato dagli artt. 47 e 89 TUIR.

Quanto precede conferma uno spettro soggettivo di grande ampiezza: i soggetti candidabili a godere della decommercializzazione ai fini fiscali dei proventi per della impresa commerciale esercitata potranno, infatti, essere enti che, in occasione della programmazione statutaria della loro attività, si dichiarino enti commerciali¹⁵, enti non commerciali esercenti impresa commerciale solo in via non principale o enti non commerciali non esercenti alcuna impresa commerciale.

La finale verifica del loro effettivo *status* fiscale sarà, comunque, come anticipato, da collocarsi al momento dell'avvenuta decadenza da parte dell'ufficio finanziario dal potere di accertamento oppure dalla definitività dell'eventuale sentenza favorevole all'ente.

3.3. Segue: attività commerciali detassate, agevolazioni e aiuti fiscali di Stato

L'espresso riconoscimento del trinomio impresa commerciale a titolo principale/enti commerciali/agevolazione fiscale rende necessario evitare il rischio (forse solo apparente ma da fuggire subito) di aiuti fiscali illegittimi dal punto di vista comunitario¹⁶.

L'agevolazione in esame potrebbe, infatti, orientare il mercato dei consumatori verso gli operatori (enti) del Terzo settore destinati a massimizzare nella formazione del prezzo il vantaggio dei minori "costi" impositivi¹⁷.

¹⁵ Nel senso della possibile commercialità degli enti del Terzo settore quale conseguenza della commercialità della loro attività principale o esclusiva depone anche la previsione di cui all'art. 13, comma 4 del Codice la quale prescrive che gli enti «che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 del codice civile» cioè quelle delle società commerciali.

¹⁶ Si segnala Corte di Giustizia UE, 27 giugno 2017, causa C-74/16, in *Dir. prat. trib.*, 2018, II, p. 788, con nota di DE GREGORIO, *Enti ecclesiastici e divieto di aiuti di Stato*.

¹⁷ Sul punto GIANONCELLI, *op. cit.*, p. 181 ss. anche per approfondimenti bibliografici.

Per scongiurare che ciò accada senza giustificato motivo, si dovrebbe trovare un fondamento superiore o, quantomeno pari, tale da giustificare la non imponibilità del reddito e la deducibilità/detraibilità delle erogazioni non corrispettive.

Più in particolare, è evidente che la detassazione dei proventi e la deduzione/detrazione delle erogazioni e dei trasferimenti a titolo gratuito e *mortis causa* configuri in astratto un vantaggio economicamente apprezzabile; nel caso delle agevolazioni agli enti del Terzo settore ed alle imprese sociali lo spettro soggettivo dei beneficiari è, però, talmente ampio da far escludere, almeno a prima vista, la natura selettiva dell'eventuale aiuto.

La differenziazione tributaria rispetto alle società soggettivamente lucrative trova giustificazione nella rilevanza costituzionale dell'interesse pubblico extratributario e nella circostanza che il meccanismo agevolativo costituisca, come strumento finanziario, una modalità alternativa di perseguimento e realizzazione della finalità pubblica cui si riferirebbe, nel concreto, l'offerta di beni e servizi a "vocazione pubblica" da parte dell'ente privato agevolato.

In altri termini l'agevolazione sarebbe un'altra forma di spesa pubblica mediata dall'azione degli enti privati riconducibili alle categorie degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali i quali testimonierebbero con il loro operare una significativa investitura sociale di impresa derivante dall'art. 118 Cost. coerente al loro particolare *status* post iscrizione nel Registro ed al rispetto dei parametri oggettivi, soggettivi e finalistici previsti dalla normativa¹⁸; è, peraltro, configurabile un ulteriore fondamento costituzionale dello status fiscale degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali nella stessa "utilità sociale" che l'"iniziativa economica" deve rispettare ai sensi dell'art. 41 Cost.¹⁹.

In questa prospettiva è utile ricordare come i vincoli di oggetto e di destinazione non egoistica dei risultati ben possono condizionare l'effettiva manifestazione della capacità contributiva quando le modalità di realizzazione del presupposto (cioè l'attività ed il possesso dei relativi risultati) siano per legge già indirizzate al perseguimento di fini e interessi (anche) pubblici che lo Stato non potrebbe, in un particolare momento storico, perseguire e attuare direttamente²⁰.

¹⁸ Per approfondimenti sul rapporto tra la *social responsibility* delle imprese di origine anglosassone e la legislazione tributaria si rinvia a GIANONCELLI, *op. cit.*, p. 207 ss.

¹⁹ *Amplius* in GIANONCELLI, *op. cit.*, p. 230 ss.

²⁰ Nel senso che la scelta di concorrere alle spese pubbliche attraverso erogazioni liberali a favore di enti che svolgano attività di utilità sociale giustifichi una attenuazione della misura del concorso del soggetto erogante vedasi anche GIANONCELLI, *op. cit.*, p. 217.

4. L'assenza di lucro soggettivo e la destinazione degli utili detassati

Il novero delle attività meritevoli (anche se commerciali e se svolte a titolo principale) assume dignità solo in presenza di altri elementi di natura soggettiva che completano i presupposti della fattispecie agevolativa.

Si deve, infatti, trattare di un ente non solo diverso da una società ma, soprattutto, con una particolare caratteristica teleologica: l'assenza di un fine di lucro soggettivo ed il rispetto di una serie di vincoli di destinazione del risultato economico positivo della produzione.

L'art. 8 del Codice impone un vincolo di utilizzo del patrimonio in genere dell'ente del Terzo settore (comprese quindi, le diverse forme di entrate e non solo gli *assets* immobilizzati) garantendo, così, per un verso, l'autofinanziamento delle attività statutarie anche attraverso l'esercizio di imprese abituali od occasionali a titolo principale o non principale; a tale filosofia è, poi, coerente l'art. 9 che prescrive la devoluzione del patrimonio dell'ente in caso di suo scioglimento senza alcuna forma possibile di liquidazione interna.

Per altro verso, i comma 2 e 3 vietano qualsiasi destinazione egoistica dei risultati di somme e valori (utili, avanzi di gestione, fondi e riserve variamente titolate) ipotizzando alcune situazioni *ex lege* di distribuzione qui di seguito richiamabili:

- corresponsione di compensi sproporzionati o, comunque, superiori a quelli previsti in situazioni similari ad amministratori, sindaci e titolari di cariche sociali;
- corresponsione di retribuzioni a lavoratori subordinati o autonomi superiori del 40% rispetto a quelli previsti da ccl o tariffe salvo comprovate esigenze e necessità;
- acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza una valida ragione economica, siano superiori ad un loro valore normale;
- applicazione di condizioni più favorevoli rispetto a quelle di mercato alle cessioni e prestazioni effettuate a favore di soci, associati, fondatori, organi amministrativi e soggetti a vario titolo legati all'ente, ai soggetti che abbiano effettuato erogazioni liberali, ai parenti ed affini nonché a società collegate direttamente o indirettamente a tali soggetti, salvo che le cessioni e prestazioni costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale *ex art. 5*;
- corresponsione di interessi passivi in dipendenza di prestiti di ogni specie superiori di 4 punti al tasso annuo di riferimento a soggetti diversi da banche e intermediari finanziari autorizzati.

Le ipotesi di lucro soggettivo non ammesso sono effettivamente assai esau-

stive e costituiscono una seria garanzia che il lucro oggettivo perseguito attraverso una impresa idonea a creare un differenziale positivo rispetto ai costi sia compatibile con un interesse non egoistico all'esercizio di una impresa avente ad oggetto una delle attività di cui all'art. 5 del Codice.

I vincoli sembrano, quindi, assolvere ad un duplice ruolo:

a) garanzia del perseguimento da parte dei partecipanti degli scopi coerenti con l'utilità sociale che variamente caratterizza le attività tipizzate nell'art. 5;

b) patrimonializzazione dell'ente dato che la non distribuzione permette di godere di maggiori risorse proprie e, quindi, di poter garantire la continuità dell'attività di interesse pubblico in termini sussidiari rispetto all'impegno dello Stato e degli altri enti pubblici.

Al pari di quanto esposto in ordine alla commercialità dell'ente e non commercialità della sua attività esclusiva/principale, anche per i menzionati requisiti soggettivamente non lucrativi sono prefigurabili due momenti: quello anteriore e formale della previsione statutaria del limite oltre il quale verrebbe meno la condizione necessaria per l'agevolazione (anno 1); quello posteriore alla programmazione collocato nella fase amministrativa dell'accertamento tributario e dei suoi confini legali di decadenza dal potere accertativo (anno 2 e seguenti).

Resta da segnalare come i menzionati vincoli, all'interno dell'impresa sportiva, possano "penalizzare" gli enti del Terzo settore nel caso dei servizi sportivi alla luce della neointrodotta figura delle società sportive dilettantistiche lucrative la cui disciplina fiscale, come si vedrà, attribuisce il vantaggio della riduzione a metà dell'aliquota IRES e dell'applicazione dell'aliquota IVA del 10% senza alcun vincolo di destinazione del risultato.

5. La decommercializzazione dell'impresa commerciale esercitata dagli enti del Terzo settore e della loro natura soggettiva

L'art. 79 del Codice si interessa espressamente di decommercializzare ai fini fiscali le attività commerciali esercitate dagli enti del Terzo settore a prescindere dalla loro principalità o non principalità e, quindi, dalla natura commerciale o non commerciale dell'ente *ex art. 73 TUIR*²¹.

Il legislatore tributario utilizza l'aggettivo non commerciale (per l'impresa

²¹ Cfr. anche GIRELLI, *op. cit.*, p. 398 ss.

Per la tesi qui sostenuta anche SEPIO, *op. cit.*, p. 169.

e per l'ente) per esprimere l'irrelevanza reddituale dei proventi rispetto alle regole del reddito di impresa e la non appartenenza dell'ente del Terzo settore al novero degli enti privati non societari commerciali per i quali opererebbe il c.d. principio di attrazione nel reddito di impresa *ex art. 81, TUIR n. 917/1986* in base al quale i proventi da qualsiasi fonte provenienti sono qualificati come redditi di impresa se posseduti da un ente societario commerciale.

La non tassazione del reddito di impresa (commerciale) è variamente condizionata ad una serie di circostanze di natura oggettiva attinenti alle modalità di gestione dell'impresa e soggettiva relative ai profili finalistici²².

5.1. *Le modalità di gestione e l'economicità*

Un primo profilo della disciplina agevolativa attiene alle caratteristiche che devono avere le modalità di gestione e di economicità dell'impresa commerciale qualora l'attività esercitata appartenga all'elenco di attività di interesse generale ritenute meritevoli dall'art. 5 del Codice.

Si ribadisce come tali caratteri dovranno essere previsti a livello statutario nonché conservati nel corso del periodo di imposta per evitare una ri-qualificazione commerciale da parte degli uffici.

a) L'art. 79, comma 2 del Codice esclude qualsiasi commercialità (*ergo* imponibilità dei ricavi come redditi di impresa) quando l'attività di scambio è svolta a titolo gratuito ed è, quindi, priva del requisito dell'economicità potendo essere sostenuta dall'ente grazie solo ad entrate non corrispettive ma contributive, donative o all'uso del patrimonio.

Analoga detassazione è riconosciuta nei più frequenti casi in cui le cessioni e prestazioni siano rese previo pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi effettivi; in tale eventualità si tratta di attività caratterizzate da una economicità in senso stretto cioè da una modalità di gestione dell'impresa commerciale che consente non di avere un *surplus* ma solo di sopravvivere sul mercato.

Qualora le cessioni e prestazioni avvenissero all'interno di accordi contrattuali o convenzioni con amministrazioni pubbliche nazionali o straniere, con l'Unione Europea od altri organismi pubblici di diritto internazionale, l'inciso "tenuto conto" a questi riferito dalla disposizione in esame potrebbe significa-

²² Per le organizzazioni di volontariato e per le associazioni di promozione sociale gli artt. 84 e 85 del Codice aggiungono ipotesi di imprese fiscalmente decommercializzate o di cessioni a titolo gratuito irrilevanti in tendenziale continuità a quanto già disposto dagli artt. 143, comma 4 e 5 e 148 TUIR. Più ampiamente in GIRELLI, *op. cit.*, p. 408 ss.

re che fra i corrispettivi andrebbero comprese anche queste forme di entrate; ciò avrebbe un senso ove, però, le medesime fossero chiaramente riconducibili ai contributi in conto esercizio che rappresentano una delle ipotesi di ricavi di impresa tassabili in base all'art. 85, comma 1, lett. g), TUIR.

b) Il legislatore del Codice esclude dalla base imponibile i fondi ottenuti da occasionali raccolte pubbliche nonché i contributi ed apporti in genere erogati da amministrazioni pubbliche (art. 79, comma 4).

È, così, sancita l'irrilevanza reddituale di tutte quelle risorse, anche aventi una funzionalità specifica, che l'ente possa reperire non dal mercato ma dalla collettività disinteressata e, dato rilevante, da quegli stessi enti pubblici nei confronti della cui "missione" l'ente assolve ad una funzione sussidiaria, sostituendosi al pubblico nell'erogazione di beni e servizi di interesse collettivo.

c) Particolare è il caso della ricerca scientifica in quanto per essa *ex art. 79, comma 3, lett. a) e b)* l'agevolazione è il frutto della combinazione di due diverse circostanze concorrenti:

– da un lato, la decommercializzazione *ex lege* dell'impresa di ricerca scientifica di particolare interesse sociale è condizionata alla previsione che lo scopo istituzionale principale dell'ente sia, appunto, tale forma di ricerca;

– dall'altro, la necessità che «tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività» (oltre che «non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti»).

Non viene, quindi, posto alcun limite all'eccedenza dei proventi dell'impresa rispetto i costi effettivi; ciò, senza dubbio, differenzia l'impresa di ricerca scientifica dalle altre ipotesi riconducibili alle attività di interesse generale di cui all'art. 5.

L'ipotesi dell'impresa avente ad oggetto la ricerca scientifica è emblematico del nuovo approccio legislativo: a fronte di una impresa commerciale meritevole, svolta anche a titolo principale o esclusivo, il beneficio è, pur sempre, condizionato all'assenza di lucro soggettivo e al rispetto di un vincolo di destinazione legale del risultato economico.

In questa particolare fattispecie, l'autofinanziamento dell'attività produttiva di interesse generale è considerato una scelta così meritevole da escludere rilevanza a quella ricchezza che, pur prodotta attraverso una impresa commerciale, abbia una destinazione virtuosa corrispondente al modello legale.

Tale disposizione – peraltro, estesa anche alle attività di ricerca scientifica che enti privati del Terzo settore affidino ad Università ed altri enti di ricerca perché siano da questi svolte ai sensi del D.P.R. n. 135/2003 –, esprime, pertanto, un notevole cambiamento di rotta nella politica legislativa in materia di

enti non commerciali e *non profit*, ammettendo come tollerabile un fine di lucro oggettivo con eccedenza positiva tra entrate e costi purché questa, come utile, non sia destinato egoisticamente attraverso forme di distribuzione e attribuzione agli associati e ai membri dell'ente.

d) Per le sole associazioni l'art. 79 del Codice detta una disciplina *ad hoc*.

Sono, infatti, decommercializzate nel senso più volte sopra illustrato le attività di impresa commerciale svolte «nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente» (art. 79, comma 6).

La non tassazione, come già disposto dalle regole del TUIR, è condizionata alla verifica in concreto della conformità sebbene la disposizione immediatamente seguente contenuta nello stesso comma ne circoscriva più puntualmente le regole.

Per le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 2195 c.c. la condizione che siano rese senza una specifica organizzazione non è, invece, stata riprodotta nella novella; ciò può essere interpretato nel senso che si sia voluto tollerare come fisiologica la presenza di una struttura organizzativa *ad hoc* idonea a rendere le prestazioni stabili e durature.

Sempre in base al comma 6 dell'art. 79 non spetterà l'agevolazione conseguente alla decommercializzazione qualora le cessioni e prestazioni, rese sempre all'interno dell'associazione e non anche in un mercato aperto, avvengano, però, «verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto».

È, dunque, esclusa la tassazione dei versamenti «*a titolo di quote o contributi associativi*» solo se privi di un nesso sinallagmatico in quanto intesi non a consentire all'erogante di godere di particolari prestazioni ma, invece, a garantire la continuità dell'attività istituzionale dell'ente; i versamenti detassati in capo all'associazione dovrebbero, comunque, garantire l'equilibrio fra entrate e costi fissato in via generale per tutti gli enti del Terzo settore dal comma 2 dell'art. 79: di conseguenza, vi potrebbero essere versamenti supplementari rispetto a quelli ordinari ma sempre legati a maggiori costi generali.

La stessa disposizione conferma la commercialità dell'attività (svolta a titolo principale o non principale non importa) e la natura di reddito di impresa commerciale o di reddito diverso a seconda dell'abitudine od occasionalità dell'impresa; è, quindi, ipotizzabile che l'agevolazione possa riguardare il solo settore delle imposte sui redditi (dato che l'impresa occasionale è estranea al presupposto soggettivo dell'IVA) ed attività sì organizzate e gestite come una impresa commerciale ma prive del requisito dell'abitudine.

e) Per gli enti fondazionali tali regole non saranno applicabili e si dovrà, pertanto, fare riferimento alle disposizioni di cui ai commi 2, 3, 4 e 5 nonché a quelle compatibili residualmente contenute nel TUIR n. 917/1986; si potrebbe, al limite, verificare l'estensione delle disposizioni sopra citate alle fondazioni c.d. associative.

f) Chiudendo in termini quasi circolari la disciplina, l'art. 79, comma 5 del Codice, seguendo una prospettiva soggettiva e non più oggettiva cioè legata alle modalità di gestione dell'impresa, dispone la natura non commerciale degli enti e, quindi, la non imponibilità dei redditi di impresa qualora gli stessi svolgano una o più dell'attività tipizzate nell'art. 5 del Codice:

- in via esclusiva o prevalente;
- in base ai requisiti di cui ai precedenti commi 2 e 3 ovvero verso corrispettivi che non superino i costi effettivi e per la ricerca scientifica secondo le ulteriori condizioni richieste.

5.2. La ricommercializzazione dell'ente e dell'attività principale o esclusiva attraverso criteri quantitativi

L'art. 79, comma 5 del Codice prevede la (ri)commercializzazione tributaria dell'ente (cioè la considerazione che la sua attività commerciale non sia agevolabile in quanto principale alla luce di un criterio di prevalenza quantitativa) qualora nel periodo di imposta (anno 1) le entrate decommercializzate in virtù della loro coerenza alle condizioni di cui ai commi 2, 3 e 4, lett. b) dell'art. 79 siano inferiori alla somma dei proventi delle attività di cui all'art. 5 ma non agevolabili in quanto difformi dalle condizioni di cui ai commi 2, 3 e 4, lett. b) e delle attività dell'art. 6 (cioè di quelle commerciali diverse dalle attività tipizzate e rispetto ad esse strumentali e secondarie) esclusi i proventi da sponsorizzazione.

Ove, dunque, siano superati questi limiti l'ente verrebbe qualificato come fiscalmente commerciale e l'impresa commerciale non sarebbe agevolabile a prescindere dalla circostanza che la stessa sia stata esercitata a titolo principale/esclusivo o non principale/esclusivo.

Si può, quindi, ritenere che la detassazione sia l'esito di un procedimento di valutazione qualitativa e quantitativa articolato in due fasi:

- nella prima si devono verificare le condizioni per la decommercializzazione dei proventi delle attività commerciali riconducibili sia all'art. 5 che all'art. 6;
- successivamente, ove terminato il periodo di imposta, si dovranno verificare la soddisfazione dei requisiti previsti dall'art. 79, commi 2, 3, 4 e 6 e,

quindi, determinare i proventi per tali ragioni intassabili, e procedere al confronto quantitativo fissato dal comma 5 del medesimo articolo il cui risultato sarà decisivo²³.

È chiaro come il legislatore non escluda che l'ente possa avere delle entrate corrispettive non legittimate alla decommercializzazione cioè alla non tassazione qualora, ad esempio, i corrispettivi ricevuti superino i costi di competenza di quella specifica attività; anzi lo ammette nel regolare la stessa ricommercializzazione dell'ente attraverso il parametro quantitativo del comma 5 dell'art. 79.

I criteri quantitativi, a ben vedere, sono infatti due: non solo quello più tangibile espresso dal quinto comma in ordine alla riqualificazione dell'ente come commerciale non legittimato all'agevolazione; in un momento antecedente alla verifica proporzionale di tale comma si colloca il rapporto quantitativo tra corrispettivi e costi effettivi, condizione solo apparentemente semplice da verificare per le ragioni che si espongono qui di seguito.

Ove, infatti, l'attività commerciale programmata fosse solo una, la verifica sarebbe facile in quanto la componente corrispettiva sarebbe unitariamente riferibile ad una unica impresa e (ramo di) azienda.

Molto diverso e più complesso il caso in cui, invece, l'ente abbia programmato di svolgere e svolga effettivamente due o più imprese commerciali ciascuna con un (anche se piccolo) ramo di azienda dedicato (es. trasporto ed assistenza; ospitalità ed istruzione).

In questa seconda ipotesi, infatti, il rapporto di parità tra corrispettivi e costi andrebbe verificato per le imprese svolte e richiederebbe una rilevazione contabile separata la cui importanza sarebbe fondamentale per l'eventuale corretta e puntuale detassazione; di tale analitica rilevazione non si fa, però, menzione nell'art. 13 del Codice dedicato alle scritture contabili e al bilancio e tale silenzio potrebbe rendere, in concreto più difficile verificare i corrispettivi di quali imprese siano agevolabili e quali costi siano, con esattezza, riferibili ad una o altra impresa esercitata.

Con riguardo ai proventi da sponsorizzazione, mutando l'indirizzo che, in precedenza, vietava alle Onlus di autofinanziarsi in tal modo, se ne ammette la cittadinanza fra le forme di finanziamento sul mercato e, anzi, se ne esclude il relativo importo dal calcolo per verificare la perdita della natura non commer-

²³ Con il paradosso (rimarcato anche da GIRELLI, *op. cit.*, p. 404) che a parità di attività principale e di natura commerciale agevolabile una efficace politica di *fund raising* potrebbe garantire l'equilibrio necessario per il pareggio e differenziare per ciò solo un ente dall'altro rispetto al dato quantitativo costituito dai proventi non agevolabili.

ciale per ragioni quantitative; è, quindi, ipotizzabile che le risorse da sponsorizzazione accompagnate dal rispetto del vincolo di destinazione possano costituire un rilevante strumento nella concreta politica di finanziamento.

Con tale regola di rideterminazione su base quantitativa la rilevanza a fini agevolativi dell'assenza di lucro soggettivo e di eterodestinazione è molto attenuata nella sua vocazione di elemento caratterizzante²⁴.

Si ricorda, infine, che l'art. 80 del Codice, ribadendo quanto già disposto dal TUIR, consente agli enti del Terzo settore di natura non commerciale così come definiti dal comma 5 del precedente art. 79²⁵ di optare per un regime forfettario di tassazione attraverso l'applicazione ai ricavi conseguiti dall'impresa commerciale avente ad oggetto le attività di cui all'art. 5 determinati coefficienti di redditività diversi a seconda che si tratti di prestazioni di servizi o altre attività e di scaglioni crescenti di ricavi.

Un finale cenno merita la disciplina della raccolta fondi così come definita nella nozione e nelle modalità dall'art. 7 ai sensi del quale essa è attività diversa da quelle principali *ex* art. 5 (attività di interesse generale civilisticamente anche commerciali decommercializzabili al sussistere delle citate condizioni) nonché da quelle secondarie di cui al successivo art. 6.

L'art. 79, comma 4 esclude in via assoluta dalla formazione del reddito di impresa i fondi raccolti attraverso raccolte pubbliche «effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione».

La loro sussistenza e quantità potrebbe essere di interesse ove le si ritenesse comprese ne "i contributi" di cui al comma 5 dell'art. 79 nella parte in cui, come detto, si definisce quel valore complessivo (dato dalla somma dei proventi non agevolabili pur derivanti da attività di cui all'art. 5 sommati a quelli derivanti dalle eventuali attività di cui all'art. 6 escluse le sponsorizzazioni) la cui preva-

²⁴ Cfr. GIRELLI, *op. cit.*, pp. 395 e 396 il quale, però, esclude in termini non condivisibili la configurabilità di un ente del Terzo settore commerciale (cioè esercente una delle attività di cui all'art. 5 in forma commerciale) agevolabile anche nel rispetto dei limiti quantitativi fissati dall'art. 79 del Codice escludendo che le attività di cui all'art. 5 da svolgersi a titolo principale possano avere natura civilisticamente e fiscalmente commerciale ma essere, poi, fiscalmente decommercializzate in virtù della soddisfazione dei requisiti previsti dal regime agevolativo. Nel senso della commercialità agevolabile dell'attività principale e, quindi, dell'ente anche SEPIO, *op. cit.*, p. 169.

²⁵ Esercizio in via esclusiva o principale delle attività di cui all'art. 5 e loro svolgimento a titolo gratuito oppure previo pagamento di corrispettivi pari ai costi effettivi nonché attività principale avente ad oggetto la ricerca scientifica con utili interamente reinvestiti.

lenza darebbe luogo alla ricommercializzazione dell'ente a fini fiscali se rapportata all'altra grandezza alla quale, come detto, appartengono entrate fiscalmente decommercializzate tra cui, appunto, "i contributi" genericamente intesi.

In senso diverso si potrebbe, invece, ragionare assumendo la disciplina fiscale della raccolta fondi di cui al citato comma 4 alla stregua di una vera e propria esclusione²⁶ tale da rendere il regime estraneo a qualsiasi opera di de- o ri-commercializzazione.

6. Il rinvio al TUIR e l'applicazione delle relative disposizioni "in quanto compatibili"

Il comma 1 dell'art. 79 richiama l'applicazione delle disposizioni del TUIR "in quanto compatibili".

A prescindere dall'approfondimento dell'astratto concetto di compatibilità, dalla lettura delle disposizioni fiscali contenute nel Codice si può facilmente desumere come, in termini di rapporto tra norma speciale (Codice) e norma generale (TUIR), nel primo esista una dettagliata regolamentazione che renderebbe, sostanzialmente, irrilevanti la maggior parte delle disposizioni di cui al Titolo II Capo III del TUIR n. 917/1986 salvo che per gli enti privati non associativi.

Da un lato, al TUIR è sconosciuta (al momento) ogni decommercializzazione dei proventi degli enti commerciali di natura non societaria così come ogni apprezzamento a tal fine della destinazione non egoistica dei risultati di una gestione imprenditoriale secondo modalità commerciali.

Dall'altro, per gli enti non commerciali che siano anche enti del Terzo settore e che vogliano accedere alla disciplina relativa il Codice si rivela esaustivo, soprattutto per gli enti a base associativa cui sono dedicate, nel citato art. 79, tutte le condizioni per l'agevolazione.

La ripetizione quasi letterale in alcuni casi delle regole di detassazione rispetto a quanto previsto negli artt. 143 e 148 TUIR per gli enti non commerciali *tout court* rende, quindi, relativamente significativo il rinvio in quanto non sembrano esserci profili non già disciplinati nel Codice.

Il punto da definire è, invece, circoscritto alla possibilità che l'art. 143, comma 1 e 2 trovi ancora applicazione in assoluto o solo relativamente agli enti diversi dalle associazioni.

²⁶ Così GIRELLI, *op. cit.*, p. 401.

Di interesse si rivela, in particolare, la seconda parte del comma 1 citato nella parte in cui esso decommercializza le prestazioni di servizi non rientranti tra quelle dell'art. 2195 c.c. ove rese «in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione».

Il dubbio che emerge è se tale disposizione del TUIR sia compatibile con le norme tributarie del Codice.

Mentre, infatti, i requisiti della conformità alle finalità istituzionali e del pareggio tra corrispettivi e costi sono sostanzialmente disciplinati in termini analoghi tra le due sedi normative, nell'art. 79 del Codice manca il requisito dell'assenza di una autonoma specifica organizzazione; nella scelta del Codice, anzi, le imprese agevolabili dovrebbero avere una certa stabilità e struttura.

Sembra, dunque, che ai fini agevolativi il TUIR contenga un requisito aggiuntivo che potrebbe rivelarsi confliggente con la definizione della impresa agevolata nel Codice e, quindi, tale da rendere non compatibile il rinvio alla disposizione del TUIR non abrogata per gli enti del Terzo settore sia associativi che fondazionali.

Un altro profilo di possibile rilevanza riguarda il rapporto tra la possibile non tassazione (*alias* decommercializzazione dell'ente) dei proventi derivanti da un'impresa commerciale esercitata a titolo principale da un ente (del Libro I se ETS ed anche del Libro V se società commerciale) ed il c.d. principio di attrazione nel reddito di impresa *ex* art. 81 del TUIR n. 917/1986.

A ben vedere, però, non dovrebbe sussistere un concreto rischio di incompatibilità tra la non tassazione alle condizioni dettate dal Codice (ma anche dal D.Lgs. n. 112/2017) e la presunzione *ex lege* (di natura a nostro avviso, comunque relativa) prevista per gli enti commerciali in quanto la seconda si indirizza alla qualificazione del reddito ma non alla sua necessaria imponibilità.

7. *L'imposizione sul valore aggiunto. L'imposizione indiretta e locale: rischio di disomogeneità*

Il tratto comune della riforma è quello di utilizzare la normativa tributaria per lo sviluppo dell'offerta di beni e servizi di interesse sociale e pubblico in una logica di chiara sussidiarietà tra i privati (soggettivamente non lucrativi) e il variegato mondo degli enti pubblici (Stato, enti pubblici territoriali e non).

A) La normativa delegante e delegata non si è interessata della disciplina dell'IVA per il vincolo derivante dalla primazia comunitario e per il rischioso

impatto che la non imponibilità potrebbe avere sulla concorrenza quale fattore distortivo.

È indubbio che l'interpretazione del D.P.R. n. 633/1972, nei suoi artt. 4 e 10, non può restare insensibile alla riforma soprattutto laddove la Comunità si dovesse pronunciare sull'assenza di distorsioni concorrenziali delle nuove disposizioni²⁷.

L'attuale contenuto dell'art. 4, in particolare, opera in termini simmetrici agli artt. 143 ss. TUIR i quali, però, come detto, risultano disapplicabili ove gli enti siano qualificabili come enti del Terzo settore ed imprese sociali.

Uno spazio forse più accessibile di intervento il legislatore nazionale lo potrebbe trovare in seno all'art. 10 dedicato alle operazioni esenti che già contiene specifiche esenzioni riferibili alle Onlus nonché, dal punto di vista oggettivo, una serie di operazioni riferibili ad alcune delle attività tipizzate nell'art. 5 del Codice e nell'art. 2, D.Lgs. n. 112/2018; l'eventuale lacuna sarebbe, quindi, colmabile integrando l'elencazione dal punto di vista solo oggettivo e/o aggiungendo gli enti del Terzo settore e/o le imprese sociali ove l'esenzione nella normazione domestica abbia natura soggettiva.

Ovviamente, il finale conforto andrebbe rinvenuto nell'analisi delle disposizioni della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE la quale potrebbe anche giustificare una interpretazione comunitariamente orientata delle norme nazionali apparentemente ostative ad un apprezzamento di tali soggetti ed attività.

B) La disciplina delle imposte sui redditi appena analizzata, nella parte in cui non tassa i proventi dell'impresa commerciale in presenza di specifici requisiti di natura oggettiva e vincoli quantitativi e finalistici ha, tra i diversi effetti, quello di facilitare una "capitalizzazione" (impropriamente ovviamente) dell'ente attraverso una limitazione delle forme di lucro soggettivo indiretto e vincoli di destinazione patrimoniale.

L'obiettivo di aumentare la patrimonializzazione in termini sia di maggiore disponibilità finanziaria sia di più elevata disponibilità di beni immobili impiegabili per l'attività istituzionale e/o per quella di impresa commerciale è stato efficacemente raggiunto consentendo il trasferimento a titolo gratuito o *mortis causa* di beni mobili ed immobili e il godimento di questi senza alcun prelievo (a titolo di imposta sulle successioni e donazioni, di registro nonché di imposta municipale propria e tributo per servizi indivisibili).

²⁷ Sul profilo IVA si rinvia a MONTANARI, *Gli enti del terzo settore (ETS) nell'Iva: profili soggettivi*, in corso di pubblicazione in questa *Rivista*, n. 2.

Apprezzabile, pertanto, la patrimonializzazione con beni strumentali utilizzabili da tutti i soggetti del Terzo settore (escluse le imprese sociali per le sole imposte sulle donazioni e successioni) secondo la destinazione fissata dall'art. 8, comma 1 del Codice ovvero «per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale».

A) L'art. 82 del Codice si interessa dei trasferimenti di beni mobili ed immobili effettuati a titolo gratuito per atto *inter vivos* o *mortis causa* escludendo per essi l'imposizione sulle successioni e donazioni nonché quella ipotecaria e catastale (comma 2); si aggiunge l'agevolazione rappresentata dall'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipocatastali per i trasferimenti di immobili e di diritti reali di godimento (comma 3).

La non tassazione è attribuita a favore di tutti gli enti del Terzo settore a condizione che i beni «siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tale senso».

Per tale settore impositivo l'agevolazione appare generalizzata: non sembra, infatti, vi sia una distinzione fra soggetti commerciali (attività commerciale in via principale/esclusiva) o non commerciali (attività commerciale non in via principale/esclusiva o, addirittura, del tutto assente).

L'unico vincolo è la diretta utilizzazione dei beni mobili ed immobili per gli scopi istituzionali e l'oggetto sociale; visto che questo può essere per gli enti del Terzo settore anche commerciale il campo applicativo dell'agevolazione sembra molto ampio.

B) Il successivo comma 6 dell'art. 82, nel campo dei tributi locali immobiliari, esclude l'applicazione dell'imposta municipale propria e del tributo per i servizi indivisibili per i soli immobili "*posseduti e utilizzati*" dagli enti del Terzo settore di natura non commerciale e «destinati 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, comma 1, lett. a), L. n. 222/1985 (cioè quelle relative alla religione e culto).

Per i soli enti non commerciali del Terzo settore (dovendosi intendere enti che non svolgano assolutamente impresa commerciali o che la svolgano in via non esclusiva o principale) l'esenzione riguarda gli immobili «*destinati esclusivamente*» allo svolgimento di alcune attività («assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive») ma solo se di natura non commerciale.

Ne consegue, dunque, una scelta chiaramente volta ad evitare qualsiasi aiuto fiscale alle imprese anche se *non profit* ed aventi ad oggetto attività dell'art. 5 in forma commerciale.

Il comma 7 consente ai Comuni la possibile riduzione o esenzione dal pagamento di altri tributi locali con atto deliberativo degli enti territoriali dotati di autonomia normativa tributaria ma, questa volta, per gli enti non commerciali che esercitino una impresa commerciale ma in via non principale.

Infine, il comma 8 autorizza espressamente le Regioni ad una riduzione dell'IRAP per tutti gli enti del Terzo settore escluse le imprese sociali in forma societaria.

Si tratta, in altri termini, di un disposto normativo che attribuisce l'esenzione agli immobili utilizzati per attività non commerciali *ex ante*, penalizzando, così, quelli strumentali ad imprese commerciali in ipotesi agevolate ai fini dell'imposizione sul reddito ai sensi dell'art. 79.

Le domande che ci si pone sono le seguenti.

La non commercialità delle attività cui siano destinati esclusivamente gli immobili agevolati è una caratteristica che deve esistere prima dell'atto di trasferimento o anche successivamente ma entro il periodo di imposta?

La non commercialità delle attività potrebbe essere accertata a seguito della decommercializzazione secondo le regole dell'art. 79 del Codice o, invece, si deve considerare come una qualità originaria?

La soluzione non è di poco conto; è evidente, però, che il momento temporale di riferimento della qualificazione dell'attività non può che essere quello del rogito trattandosi di agevolazioni relative ad imposte c.d. di atto e non di periodo.

Sembra difficile ipotizzare che l'attività possa essere originariamente commerciale e successivamente decommercializzata ai fini fiscali nel periodo di imposta antecedente a quello del rogito e mantenere tale qualità anche dopo senza, però, la certezza che resti tale alla fine del periodo di imposta cioè del lasso temporale di riferimento delle condizioni di cui al citato art. 79.

8. Il regime delle erogazioni liberali agli enti del Terzo settore (il social bonus)

La diversa manifestazione di capacità contributiva che caratterizza gli enti del Terzo settore in ragione sia dei vincoli sopra descritti sia della funzione sussidiaria dagli stessi assolta nell'"erogazione" di "beni" e "servizi" pubblici si coglie anche nella ampia e specifica regolamentazione delle erogazioni liberali agli enti in esame in aggiunta alle tradizionali deduzioni per oneri di utilità sociali

quali costi deducibili anche se non direttamente inerenti alla realizzazione del programma imprenditoriale dell'ente commerciale o non commerciale²⁸.

A) L'art. 81 del Codice istituisce il c.d. *social bonus* ovvero un credito di imposta pari al 65% dell'erogazione liberale in denaro per le persone fisiche e del 50% per enti e società a favore di enti del Terzo settore i quali, a seguito dell'approvazione di un progetto dedicato, si occupino del recupero di immobili pubblici inutilizzati e beni mobili/immobili confiscati e assegnati agli stessi per essere utilizzati esclusivamente per lo svolgimento delle attività tipizzate nell'art. 5 ma con modalità commerciali.

Ne discende una forte spinta al finanziamento non corrispettivo ed alla patrimonializzazione degli enti del Terzo settore impegnati nello svolgimento di imprese commerciali; se è vero che le attività di cui all'art. 5 del Codice costituiscono l'attività esclusiva o principale dei medesimi, la circostanza che l'art. 81 citato richieda che queste debbano essere, nel caso di specie, commerciali ha come conseguenza che l'ente beneficiario sarà un ente commerciale in quanto, per poter godere del *social bonus* e consentirne la detrazione, dovrà esercitare a titolo principale una delle attività di cui all'art. 5 avente, però, natura commerciale.

B) L'art. 83, comma 1 del Codice ammette la detrazione per il 30% dell'erogazione liberale in denaro o in natura effettuata da una persona fisica a favore di un ente del Terzo settore di natura non commerciale per un importo complessivo non superiore ai 30.000 euro.

Con la percentuale del 10% del reddito complessivo dichiarato il successivo comma 2 ammette non più la detrazione ma, invece, la deduzione per le erogazioni effettuate da persone fisiche nonché da soggetti diversi dalle persone fisiche (enti, società) ferma restando la natura non commerciale dell'ente beneficiario dell'erogazione.

Dalla disposizione sembra, quindi, emergere un possibile doppio vantaggio (sia deduzione che detrazione) per l'erogante condizionato, però, alla sussistenza di due diverse circostanze:

– che l'ente beneficiario sia un ente non commerciale, dichiarare tale natura *ex ante* al momento dell'iscrizione nel Registro e non perda tale natura nel corso del periodo di imposta nel quale riceve l'erogazione (art. 83, comma 3);

²⁸ Sulla particolarità della deduzione di tali oneri come costi non inerenti da ultima GIANONCELLI, *op. cit.*, p. 178 ss. la quale correttamente sostiene si tratti di una deroga alla regola 'inerenza ma non al principio di capacità contributiva; sul tema già, tra gli altri, FICARI, *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, p. 28 ss.

– che le liberalità ricevute siano utilizzate seguendo quella destinazione vincolata fissata dall'art. 8, comma 1 del Codice costituita dallo «svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale».

Si ribadisce, quindi, nuovamente come la non commercialità dell'ente e la destinazione vincolata dell'erogazione costituiscano le condizioni inderogabili per il beneficio della detrazione.

C) Un cenno merita il profilo dell'effettività della detrazione da parte del soggetto che trasferisce per atto a titolo gratuito o *mortis causa* o che effettua l'erogazione liberale rispetto alla circostanza che la sua residenza fiscale sia non in Italia ma in altro Stato membro dell'Unione Europea.

Il mecenatismo non conosce confini soprattutto nei confronti dei “beni” e “bisogni” di uno Stato, come l'Italia, ricco di patrimonio artistico e culturale ma povero di risorse pubbliche da impiegare.

Il concreto vantaggio della deduzione/detrazione previsto dalle norme citate al momento presuppone, però, che il soggetto erogante dichiari un reddito imponibile in Italia *ex art. 23 TUIR* anche se non residente.

Resta, allora, aperto il problema per quanti dispongano liberalità a favore di enti del Terzo settore residenti, che non siano residenti e che non abbiano imposte da versare all'erario italiano poiché l'assenza di obblighi tributari o la presenza di prelievi alla fonte a titolo di imposta o di imposte sostitutive impedirebbe di far emergere un debito tributario.

Si dovrebbe, per tali casi, ammettere un rimborso da parte dell'Erario italiano o la cedibilità del credito al fine di evitare di svilire il vantaggio previsto dalla norma e di creare discriminazioni fiscali basate non tanto sulla residenza ma sulla previa soggettività passiva del benefattore.

D) In finale si deve evidenziare come la devoluzione del patrimonio dell'ente nel caso di scioglimento *ex art. 9* del Codice ad altri enti del Terzo settore salva diversa destinazione imposta dalla legge potrebbe configurare un atto donativo la cui non imponibilità per il donatario andrebbe chiarita anche in ragione del fatto che il patrimonio oggetto della devoluzione potrebbe essere costituito anche da beni relativi all'impresa non più utilizzabili ma la cui disposizione a titolo gratuito solleva delicate problematiche anche ai fini delle imposte sui redditi.

PARTE II

L'IMPRESA SOCIALE

9. *Il novero soggettivo delle imprese sociali, le relative attività di interesse generale ed il divieto di lucro soggettivo*

A) L'art. 40 del Codice non disciplina le imprese sociali limitandosi ad un rinvio espresso alla loro precipua disciplina di cui al D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (da ora Decreto); parimenti accade per le cooperative sociali ed i loro consorzi.

Il novero soggettivo di tale categoria soggettiva è aperto dall'art. 1, comma 1 del Decreto agli enti privati commerciali inclusi quelli in forma societaria i quali esercitano «in via stabile e principale un'attività di impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività».

Il comma 2 dell'art. 1 del Decreto esclude le società di capitali unipersonali il cui unico socio sia una persona fisica, le amministrazioni pubbliche e gli enti «i cui atti costitutivi limitino, anche indirettamente, l'erogazione dei beni e dei servizi in favore dei soli soci o associati».

Si tratta, quindi, di enti commerciali di natura anche societaria ma non unipersonale: non è chiaro perché si sia stata espunta tale ultima forma di esercizio, soprattutto considerando l'eventualità che l'operatore abbia intenzione di agire *uti singulus* con un veicolo *ad hoc* (*one man non profit limited company*) ricorrendo ad una delle forme societarie riconosciute dal nostro ordinamento, peraltro in attuazione di disposizioni comunitarie; a ciò si aggiunga che tale discriminazione potrebbe impattare sulla libertà di concorrenza e parità tra operatori.

Un cenno merita la costituzione dell'impresa sociale in forma societaria ove un soggetto societario preesistente intenda dedicare uno dei propri rami aziendali a tale specifica missione: in questo caso, l'operazione di conferimento o di scissione, creando, peraltro, una struttura di gruppo assoggettata alle disposizioni di cui all'art. 4 del Codice, beneficerà della neutralità fiscale prevista in generale dal TUIR per tali operazioni mentre dovrebbe trovare nella stessa autonomia privata di adottare un modello legale la ragione economica cui dedica attenzione l'art. 10 *bis*, L. n. 212/2000 in materia di abuso del diritto tributario.

B) L'oggetto principale di un'impresa sociale agevolabile deve essere una attività di impresa (commerciale) di interesse generale di cui all'elenco contenuto nell'art. 2 del Decreto corrispondente, tendenzialmente, a quelle di cui all'art. 5 del Codice del Terzo settore.

Nell'elenco previsto per le imprese sociali non sono state comprese alcune particolari attività previste per gli enti del Terzo settore mentre sono state aggiunte per esse *ex lege* le attività di impresa nelle quali almeno il 30% dei lavoratori appartenga a particolari categorie svantaggiate stabilite nel comma 4 dell'art. 2 del Decreto.

Ci si chiede, infine, se l'oggetto dell'impresa svolta dalle imprese sociali possa essere civilisticamente anche agricola e non solo commerciale in ragione del riferimento contenuto nell'art. 1, D.Lgs. n. 112/2018 ad «attività d'impresa di interesse generale» e ribadito nel successivo art. 2.

L'ipotesi non è da escludersi ove si osservi che il punto di partenza (natura dell'ente e dell'attività principale) (anno 1) ai fini fiscali dovrebbe essere la qualificazione della fattispecie effettuata in base alla nozione di impresa commerciale (art. 55 TUIR) ed alla qualificazione *ex lege* come ente commerciale del soggetto ed impresa commerciale dell'attività conseguente al c.d. principio fiscale di attrazione nel reddito di impresa.

La circostanza che le società di capitali agricole siano tassabili su di un reddito determinato con le regole del reddito agrario e non di impresa non pare ostativo all'ipotesi di una loro collocazione nel novero delle imprese sociali: la natura civilisticamente agricola dell'attività principale al momento iniziale non dovrebbe rendere il regime fiscale delle imprese sociali inaccessibile all'ente qualora questo non opti per la determinazione su base forfittaria tipica del reddito agrario ma, invece, scelga di seguire le regole di qualificazione determinazione del reddito di impresa commerciale.

C) L'impresa (commerciale) fiscalmente agevolabile, con riguardo alle imprese sociali, deve avere due caratteristiche:

- essere soggettivamente non lucrativa cioè avere un fine non di lucro soggettivo come disposto dall'art. 3 del Decreto;
- essere esercitata per particolari finalità coincidenti a quelle di cui al citato art. 5 del Codice.

L'art. 3, sulla base dell'art. 8 del Codice che regola l'assenza di lucro per gli enti del Terzo settore, prevede espressamente un vincolo obbligatorio di destinazione (eterodestinazione *ex lege*) tale per cui la maggior parte degli utili ed avanzi di gestione devono essere destinati al finanziamento dell'attività statutaria di interesse generale oppure ad incremento del patrimonio.

Se nel primo vincolo (finanziamento attività statutaria di interesse generale) si dovrebbe comprendere l'autofinanziamento di costi per beni e servizi sia oggetto dell'attività che strumentali, riconducendovi, pertanto, anche beni strumentali all'impresa, nel secondo vincolo (incremento del patrimonio), a questo punto, andrebbero compresi acquisti di beni meramente patrimoniali anche se fruttiferi e accantonamenti idonei alla mera patrimonializzazione dell'ente.

Seguendo il contenuto dell'art. 8 del Codice, l'art. 3, comma 2 del Decreto tollera la restituzione del capitale rivalutato, riproducendo le ipotesi *ex lege* di distribuzione indiretta di utili già menzionate nell'art. 8 aggiungendo ad esse la remunerazione di strumenti finanziari diversi da azioni o quote superiore ad una determinata misura superiore a due punti.

Sempre con riguardo a particolari vincoli di destinazione, il comma 3 ammette che una quota inferiore al 50% degli utili ed avanzi di gestione al netto delle perdite possa essere destinato:

- i) ad aumento gratuito del capitale nei limiti delle variazioni ISTAT,
- ii) alla distribuzione di dividendi in misura non superiore, però, all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentali di 2 punti e mezzo oppure;
- iii) ad erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diverse da imprese sociali e finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

Il dato nuovo è, quindi, una distribuzione egoistica del risultato economico utile nella stessa misura in cui essa è ammessa per le cooperative a mutualità prevalente.

10. *La sostanziale decommercializzazione dell'impresa attraverso la non imponibilità degli utili e avanzi di gestione dalla destinazione vincolata (etero-destinazione)*

L'art. 79, comma 1 del Codice prevede che alle imprese sociali non si applichino le disposizioni del Titolo X "Regime fiscale degli enti del Terzo settore" né quelle del TUIR n. 917/1986; ne consegue che la disciplina di riferimento è, all'esterno del Codice, fissata nell'art. 18, D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 112 emanato a seguito della delega.

La scelta effettuata nell'art. 18 è chiaramente improntata a valorizzare non tanto la natura dell'impresa esercitata e la tipologia del suo oggetto esclusivo o principale quanto, invece, la destinazione improntata agli utili e agli avanzi di gestione prodotti.

La non tassazione dei proventi quale redditi di impresa commerciale o redditi diversi (a seconda che l'impresa sia abituale od occasionale) è sottoposta dal comma 1 dell'art. 18 a due condizioni, fra loro cronologicamente successive, entrambe relative al loro impiego:

i) la formale destinazione «ad apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio in cui sono stati conseguiti» con espressa risultanza nelle scritture contabili;

ii) l'effettiva destinazione «entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti, allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio»²⁹.

A ciò si aggiunga che il successivo comma 2 dispone la non tassazione degli utili ed avanzi destinati «ad aumento gratuito del capitale sociale e versato dai soci» nei limiti delle variazioni dell'indice ISTAT «per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti».

La novità di politica fiscale è chiara ed apprezzabile: la destinazione non egoistica del risultato economico positivo secondo vincoli legali volti a garantire l'autofinanziamento dell'impresa meritevole svolta dall'ente è il presupposto della non tassazione³⁰.

La non imponibilità pare giustificabile in termini non tanto agevolativi quanto di diversa attitudine alla contribuzione *ex art. 53 Cost.* in ragione di un rigido vincolo posto dal legislatore all'effettiva disponibilità della ricchezza.

Resta, comunque, il dato concreto dell'interesse pubblico alla promozione di soggetti economici che, pur perseguendo un lucro oggettivo, sono ritenuti tali, per il vincolo di destinazione che esclude il lucro soggettivo, da garantire con il proprio operato l'erogazione di beni e servizi pubblici in luogo dello Stato e degli enti pubblici territoriali.

11. La fiscalità dell'investimento nell'impresa sociale da parte di soggetti terzi tra detrazione e deduzione

L'art. 18, comma 3 del Decreto incentiva anche il finanziamento delle imprese sociali costituite da non più di 36 mesi mediante l'investimento in tale

²⁹ Oltre che al finanziamento dell'ente di controllo *ex art. 15* dello stesso Decreto.

³⁰ Per la prospettiva civilistica cfr. tra gli altri MOSCO, *L'impresa non speculativa*, in *Giur. comm.*, 2017, p. 216 ss.

fase iniziale di soggetti terzi persone fisiche (presumibilmente anche imprenditori individuali per non creare ingiustificate differenziazioni con gli enti societari di cui al comma successivo) prevedendo attraverso una fiscalità dedicata:

i) la detrazione dall'IRPEF di «un importo pari al 30% della somma investita» con possibilità di riporto in avanti dell'eccedenza indetraibile nel primo periodo di imposta ma non oltre il terzo per un valore detraibile massimo dell'investimento di 1 milione di euro per periodo di imposta;

ii) con vincolo di mantenere l'investimento (ed il titolo conseguente) “*per almeno tre anni*” pena la decadenza del beneficio e la restituzione degli importi detratti con interessi.

Analoga disposizione è prevista dal successivo comma 4 per i soggetti passivi IRES *ex art. 73 TUIR* con la differenza che per questi soggetti si tratta di una deduzione dal reddito e non di una detrazione e che l'importo massimo deducibile per periodo di imposta è pari a 1 milione e ottocentomila.

Spicca la netta differenza in base alla natura soggettiva dell'investitore in cui la maggiore convenienza è data alle persone fisiche (anche se imprenditrici) e l'esclusione delle società di persone commerciali le quali, pur non essendo soggetti passivi autonomi in virtù del principio di trasparenza, redigono una autonoma dichiarazione.

Le disposizioni e le condizioni citate si applicano, in base al comma 5, anche agli «atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura (...) in favore di fondazioni» che abbiano acquisito la qualifica di imprese sociali.

PARTE III

PROFILI PROCEDIMENTALI, NUOVE FATTISPECIE E REGIME TRANSITORIO

12. *Controllo e condizioni per la decommercializzazione e il finanziamento. L'iscrizione al registro unico nazionale del Terzo settore e la tutela contro il diniego*

Come emerge dall'analisi delle diverse disposizioni normative in materia sia di enti del Terzo settore che di imprese sociali, l'applicazione della disciplina fiscale menzionata per gli uni e le altre presuppone che l'ente appartenga

alla categoria soggettiva tipizzata in quanto esercente una delle attività tipizzate, rispettoso dei vincoli di destinazione degli utili e iscritto nel Registro unico nazionale.

Si ripropone, quindi, la stessa questione sorta per il diniego di iscrizione all'Anagrafe delle Onlus quando questa era, comunque, ritenuta dalla legge condizione formale per l'agevolazione e ne era stata riconosciuta l'impugnabilità davanti al giudice tributario entro 60 giorni dalla formale notificazione del provvedimento di diniego; non mancano, però, alcune differenze come vedremo.

Da un lato, le caratteristiche concrete di svolgimento e di destinazione costituiscono oggetto di un accertamento di fatto *ex post* di competenza degli uffici finanziari; dall'altro è evidente come il primo controllo, seppur tendenzialmente solo formale, è quello in sede di iscrizione nel Registro, condizione che si deve necessariamente avverare e che si pone a monte della eventuale decommercializzazione dei proventi dell'impresa e della detrazione e deduzione delle somme elargite da terzi effettuabile nei termini di decadenza dagli uffici.

Il diniego di iscrizione, indubbiamente, impedisce il godimento di un regime fiscale di favore nel momento immediatamente successivo a quello della programmazione e, in particolare, nel primo anno di imposta (anno 1) utile.

A prescindere dal profilo attinente alle sanzioni irrogate ai rappresentanti legali ed ai componenti degli organi amministrativi ove vengano violate specifiche norme di gestione previste anche all'interno di quelle fiscali, l'art. 94 del Codice indica due diverse eventualità fra loro non necessariamente alternative: (i) la cancellazione dal Registro è demandata all'ufficio del registro medesimo; (ii) l'intervento diretto dell'Agenzia attraverso un espresso atto di disconoscimento del regime fiscale conseguente all'iscrizione.

Se il diniego di iscrizione è senza dubbio un atto dell'ufficio del registro, la possibilità di un disconoscimento *ex post* da parte dell'Agenzia delle Entrate induce ad ipotizzare che la negazione dei benefici fiscali sia prevista in sede di avviso di accertamento con la riliquidazione delle imposte dovute ed irrogazione delle relative sanzioni oppure con un atto separato che, però, non dovrebbe avere un contenuto accertativo in senso stretto.

Se la condizione formale perché tutto possa accadere è l'iscrizione, non è condivisibile la scelta netta con la quale l'art. 47, comma 6 del Codice attribuisce alla giurisdizione amministrativa del TAR la competenza a decidere sulla legittimità dell'eventuale diniego di iscrizione al Registro unico nazionale escludendo del tutto una concorrente giurisdizione tributaria.

Peraltro, l'alterità di prospettive giudiziali potrebbe dare luogo, ove i requisiti da accertare fossero i medesimi, ad una grave conflittualità di giudicati nella quale la celerità del giudizio amministrativo cautelare sul diniego dispiegherebbe effetti sostanziali su quello tributario di merito in ordine ai fatti controversi a rilevanza (anche) tributaria.

La duplicità dei controlli regolati dall'art. 93 e 94 del Codice e la loro riferibilità a due soggetti distinti (l'ufficio del Registro unico e l'Agenzia delle Entrate) avrebbe richiesto l'individuazione di due strade alternative per il diverso oggetto dell'ipotetico contendere.

In seno all'art. 94 resta ancora questa ambiguità.

Il legislatore ha attribuito agli uffici un autonomo potere di controllo sia in materia di destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro (art. 8), di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento (art. 9), di tenuta delle scritture contabili, del bilancio e dei libri sociali obbligatori (artt. 13 e 15), di ammissione e di carattere aperto degli enti del Terzo settore associativi e di funzionamento delle assemblee (artt. 23 e 24) sia in ordine al più generale accertamento del possesso dei requisiti necessari per l'accesso al regime fiscale agevolativo.

Sempre l'art. 94, comma 1 prevede che l'ufficio debba attivare un contraddittorio preventivo all'esito del quale potrà notificare all'ente del Terzo settore un atto di accertamento, impugnabile davanti alla Commissione tributaria provinciale, nel quale contestualmente negherà l'agevolazione e recupererà le maggiori imposte dovute con gli interessi e le sanzioni; con tale atto, quindi, non si dovrebbe procedere direttamente alla cancellazione dal Registro poiché questa dovrebbe avere luogo solo dopo che l'ufficio del Registro, alla luce dell'analisi degli elementi trasmessi dall'Agenzia ai sensi del comma 2 dello stesso art. 94, si sarà attivato.

Ne discende una prospettiva nella quale la cancellazione potrebbe essere solo eventuale nonostante la contestazione dei presupposti oggettivi e soggettivi per l'agevolazione da parte dell'Agenzia e nonostante l'accertamento della loro esistenza sia *sub iudice* fino alla conclusione del relativo processo tributario.

Resta, allora, aperta la problematica di un rischio di accertamenti confliggenti suscettibili di passare in giudicato sulla medesima circostanza di fatto; il rischio si eviterebbe con una modifica normativa che delimitasse la cognizione del giudizio amministrativo.

13. *Il nuovo confine delle società sportive dilettantistiche lucrative*

Un dato normativo non trascurabile che dimostra il fermento in materia era costituito dall'art. 1, comma 1, art. 353 ss., L. 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di bilancio 2018) il quale consentiva di esercitare le «attività sportive dilettantistiche» anche «con scopo di lucro in una delle forme societarie di cui al titolo V del libro quinto del codice civile» e, se riconosciute dal Coni, di godere della riduzione alla metà dell'aliquota IRES, a condizione che siano rispettate le regole comunitarie per gli aiuti “*de minimis*”, in modo analogo a quanto dispone l'art. 6, D.P.R. n. 601/1973 per altri soggetti e settori nonché di applicare l'iva sulle prestazioni di servizi di carattere sportivo con aliquota del 10%.

È evidente come per una delle attività di interesse generale tipizzate nell'art. 5 del Codice del Terzo settore il legislatore si fosse spinto a ritenere compatibile con lo svolgimento di una attività di interesse anche pubblico e sociale non solo una gestione imprenditoriale volta a produrre un risultato economico anche superiore ai costi ma vincolabile nella destinazione ma, addirittura, la possibilità di distribuire in tutto o in parte il differenziale affiancando, nella costruzione della fattispecie, l'interesse collettivo a quello personale dei soci attraverso l'adozione di una forma societaria di capitali.

Il dato che sorprende è che l'agevolazione non era condizionata ad una razionalizzazione del lucro soggettivo per rendere l'attività della s.s.d. coerente con l'interesse pubblico allo svolgimento dello sport e, quindi, per destinare i proventi in termini non solo egoistici; l'agevolazione spetta per il semplice riconoscimento del Coni.

È, comunque, tangibile che l'adozione di un simile modello renderebbe l'ente estraneo a qualsiasi riconoscimento quale ente del Terzo settore o impresa sociale e impedirebbe il godimento di quei vantaggi fiscali che il Codice ha disposto per le erogazioni liberali e i trasferimenti immobiliari anche sul fronte del disponente; non deve essere trascurata, peraltro, una irragionevole distinzione in materia di aliquota IVA ridotta al 10% per quelle prestazioni sportive riconducibili all'impresa soggettivamente lucrativa della s.s.d.l. a fronte di quella ordinaria del 22% prevista per le associazioni sportive dilettantistiche enti del Terzo settore.

L'art. 13, comma 1, D.L. 12 luglio 2018, n. 87 conv. con modifiche dalla L. 9 agosto 2018, n. 96 ha abrogato i commi esaminati.

14. *Il regime transitorio*

L'entrata in vigore delle disposizioni previste per gli ETS e per le imprese sociali è variamente regolamentata.

La principale e più generale – oltre a quella, ovviamente, dell'effettiva attivazione del Registro – è quella che condiziona il tutto all'autorizzazione comunitaria al fine di accertare l'auspicabile compatibilità con le regole in materia di concorrenza e di aiuti fiscali illegittimi.

Sono, come anticipato, immediatamente applicabili le disposizioni sul *social bonus*, sulle agevolazioni in materie di imposte indirette e tributi locali, di erogazioni liberali e di fiscalità immobiliare; in attesa del Registro, la fruizione avverrà da parte delle diverse Onlus, organizzazioni di volontariato e associazione di promozione sociale come già iscritte ma previo adeguamento statutario.

15. *La normazione delegata integrativa e correttiva*

Esercitando la facoltà concessa dalla legge delega il legislatore delegato ha modificato il contenuto dei decreti nn. 112 e 117; a prescindere da interventi di *restyling* lessicale, le novità hanno un impatto sulle osservazioni che precedono nei termini che seguono.

A) In ordine al Codice del Terzo settore con il D.Lgs. 3 agosto 2018, n. 105 e per quanto possa rilevare ai fini fiscali:

– viene puntualizzata l'esclusività o principalità delle attività di interesse generale di cui all'art. 5 al fine della qualificazione soggettiva di ente del Terzo settore;

– è resa più intellegibile la nozione di entrate derivanti da attività non commerciali (cioè fiscalmente decommercializzate) ai fini del rapporto quantitativo, dedicando ad essa il comma 5 *bis* dell'art. 79 nello stesso testo già presente così come il comma 5 *ter* conferma la fissazione del *dies a quo* per la ricommercializzazione ai fini fiscali dell'ente; non viene ipotizzato un argine di tolleranza per lievi scostamenti;

– ai fini del coordinamento normativo con le disposizioni del TUIR in base al novellato art. 89, comma 3 del Codice gli artt. 143-148 TUIR si applicano alle sole attività diverse da quelle indicate all'art. 5 purché in presenza dei requisiti soggettivi previsti nel TUIR per gli enti non commerciali.

B) Con riguardo all'impresa sociale si è intervenuti sulla disciplina del divieto di lucro escludendo che possa costituire distribuzione di utili e avanzi la

ripartizione ai soci di ristorni correlati ad attività di interesse generale effettuate da imprese sociali di natura cooperativa a condizione che nel loro statuto o atto costitutivo siano indicati criteri di ripartizione proporzionale alla quantità e qualità degli scambi mutualistici.

Particolarmente rilevante è la modifica all'art. 18, D.Lgs. n. 112/2017; la detassazione, in particolare, è delimitata più rigidamente attraverso mutamenti del disposto dei primi cinque commi dell'articolo: lo si nota, ad esempio, nella detassazione delle sole somme direttamente reinvestite nelle attività di interesse generale accantonate in riserve dedicate e non più anche di quelle destinate ad aumento gratuito di capitale, ad erogazioni gratuite a favore di altri enti del Terzo settore e a distribuzione di dividendi ai soci seppur nella misura massima predeterminata.

