

Valerio Ficari

La fiscalità degli enti del terzo settore: relative certezze e infinite attese

*The taxation of third sector entities: relative certainties
and infinite expectations*

Abstract

Il regime fiscale delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto del c.d. *terzo settore* è basato sulla rilevanza sia della strumentalità dell'impresa commerciale sia del fine non di lucro soggettivo; nonostante si sia ancora in attesa dell'autorizzazione comunitaria, la disciplina è stata modificata negli ultimi anni con risultati non rimarchevoli. La finale disciplina potrebbe subire delle modifiche rispetto all'originario testo del D.Lgs. n. 117/2017 qualora una o più delle disposizioni fiscali agevolative fosse considerata aiuto (fiscale) di Stato.

The income tax and VAT discipline regulating the so-called third sector is built on the relevance of both instrumentality of the business activity and non-profit purpose; although we are still awaiting the Union's authorisation, the relevant regulations have been modified in recent years with unremarkable results. The final discipline may undergo changes compared to the original text of Legislative Decree no. 117/2017 if one or more rules governing the tax breaks were considered State (tax) aid.

SOMMARIO:

1. Funzione promozionale del diritto tributario e discriminazione qualitativa nella tassazione delle diverse forme di ricchezza: soggetti/attività socialmente utili e principio di sussidiarietà; agevolazione fiscale, risparmi di spesa pubblica e sussidiarietà. – 2. Categorie soggettive tributarie e civili; autonomia della disciplina, interessi rilevanti e funzione promozionale del diritto tribu-

tario ... i precedenti delle Onlus e dei trust ... fino alla stabile organizzazione di un ente non commerciale non residente in Italia. – 3. La tecnica normativa e la costruzione del regime fiscale agevolativo del terzo settore. – 3.1. Il rinvio alle disposizioni del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR n. 917/1986) «*in quanto compatibili*». – 3.2. Gli elementi soggettivi, oggettivi, qualitativi e quantitativi della “decommercializzazione” fiscale dell’impresa. – 3.3. L’ipotesi di una impresa commerciale anche occasionale rilevante ai soli fini dell’agevolazione IRES. – 4. Gli ETS e le tipologie (tributarie) degli enti commerciali (non societari) e non commerciali, delle Onlus e dei trust. – 5. Gli elementi soggettivi: il tipo ETS (art. 4 CTS) tra originaria matrice civilistica, necessaria previa iscrizione al Runts ed esclusione di enti non residenti e di soggetti ai soli fini fiscali (i trusts); la tipologia residuale degli «*altri enti di carattere privato diversi dalle società*». – 6. Gli elementi soggettivi: il divieto di lucro soggettivo anche indiretto. L’assenza di un fine di lucro (soggettivo) nell’esercizio delle attività di interesse generale (art. 5 CTS) e nella loro gestione (artt. 8 e 9 CTS); i diversi vincoli di destinazione patrimoniale, divieti di lucro soggettivo e la loro rilevanza *ex post* rispetto alla spettanza dell’agevolazione. – 6.1. Utilizzo del “patrimonio” (compresi «*ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate*») per lo svolgimento dell’attività perseguendo esclusivamente «*finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale*» (art. 8, comma 1). – 6.2. Devoluzione del patrimonio residuo ad altri enti in caso di estinzione o scioglimento (art. 9). – 6.3. Divieto di distribuzione anche indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve; la presunzione legale relativa di distribuzione indiretta di utili (art. 8, commi 2 e 3) tra arricchimento di taluni soggetti e pagamento di corrispettivi superiori ad un valore normale «*senza valide ragioni economiche*». – 6.4. Vincoli di destinazione e divieto di lucro soggettivo indiretto per speciali attività (art. 79, comma 3): ricerca scientifica di particolare interesse sociale, reinvestimento integrale degli utili ed assenza di “accesso preferenziale” alla ricerca da parte di privati: attività sanitarie e fondazioni ex IPAB, reinvestimento integrale degli utili e assenza di compensi agli amministratori. – 7. Gli elementi oggettivi: oggetto tipico dell’attività principale sia commerciale che non commerciale (art. 5) e necessaria strumentalità delle attività commerciali atipiche diverse e secondarie (art. 6). – 8. La decommercializzazione dell’attività di interesse generale (art. 5) e le diverse caratteristiche quantitative dell’impresa commerciale agevolabile (art. 79 CTS) svolta dall’ETS a titolo sia principale (ente commerciale) che non principale (ente non commerciale). – 8.1. Il primo requisito quantitativo: la stretta economicità e il concetto di costi effettivi (art. 79, comma 2). – 8.2. Il secondo requisito quantitativo e l’ammontare percentuale dei ricavi derivanti da corrispettivi (art. 79, comma 2 *bis*). – 8.3. Le regole per i soli ETS associazioni (art. 79, comma 6). – 8.4. L’alternativa fra reddito di impresa (abitudine) e redditi diversi (occasionalità) (art. 79, comma 6). – 8.5. Decommercializzazione *ex lege* di alcune particolari entrate, tra cui quelle derivanti dalla ricerca scientifica (art. 79, commi 3, 4, e 5 *bis*). – 9. La decorrenza e gli effetti della de-commercializzazione (art. 79, comma 5 *ter*). – 10. Impresa esercitata da un ente (commerciale o non commerciale) ETS e imposta sul valore aggiunto: brevi cenni. – 11. Il controllo, l’accertamento e la tutela. – 11.1. Il controllo e l’accertamento. – 11.2. La tutela verso l’avviso di accertamento con il quale l’Agenzia delle Entrate nega la spettanza delle agevolazioni e verso la cancellazione dell’iscrizione e il diniego di iscrizione al Runts.

1. *Funzione promozionale del diritto tributario e discriminazione qualitativa nella tassazione delle diverse forme di ricchezza: soggetti/attività socialmente utili e principio di sussidiarietà; agevolazione fiscale, risparmi di spesa pubblica e sussidiarietà*

Il fenomeno degli ETS nella prospettiva della regolamentazione fiscale delle loro attività economiche, delle loro proprietà immobiliari e delle diverse erogazioni di cui possano godere si collega al tema più generale della funzione promozionale del diritto tributario e della discriminazione qualitativa delle fattispecie tributarie.

È nota la capacità del legislatore tributario di orientare le scelte degli operatori economici e dei consumatori attraverso misure fiscali che operino una differenziazione nella determinazione delle basi imponibili e delle aliquote.

L'effetto più generale «di orientamento» lascia lo spazio a quello più specifico di promozione quando la disposizione tributaria differenzia alcuni soggetti, alcune attività o alcuni beni da altri al fine di promuovere lo sviluppo di nuovi mercati, servizi o beni¹.

La finalità promozionale si arricchisce di una ulteriore caratteristica quando i soggetti e/o le attività destinatarie della misura hanno una chiara vocazione di utilità sociale e di interesse generale; su tale carattere si basano la disciplina fiscale del Terzo settore (ETS e imprese sociali) e quella, più generale, degli enti fiscalmente non commerciali nonché quella assai speciale delle Onlus.

La differenziazione crea evidentemente regimi fiscali alternativi di cui quello agevolativo di natura speciale e derogatoria rispetto ad altro di natura ordinaria; l'alternativa è costruita destrutturando alcune categorie giuridiche tributarie ordinarie e creandone altre circoscritte e rilevanti rispetto al solo settore economico considerato dal legislatore; ne consegue, come si vedrà, la presenza di nozioni e categorie soggettive ed oggettive speciali, dotate di una loro originalità all'interno dello stesso ordinamento tributario.

La diversità di disciplina fonda la sua certezza, stabilità e non eccezionalità nella posizione che gli enti e le attività agevolate hanno rispetto all'offerta di beni pubblici²; se, in generale, le spese pubbliche sono legate alla soddisfazione da parte dello Stato nelle sue diverse forme delle esigenze della collettività legate ad offerte di beni pubblici che tradizionalmente lo Stato si è avvocato, l'aumento del fabbisogno e il silente ritiro statale spinge il Terzo settore verso nuovi spazi di intervento e di svilup-

¹ Cfr. anche per indicazioni FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore e delle imprese sociali*, in questa *Rivista*, 2018, p. 58 ss.

² Vedi da ultima BOLETTO *Le imprese del terzo settore nel sistema di imposizione dei redditi: tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza*, Milano, 2020, p. 21 ss. e p. 181 ss.; adde PERRONE *Sussidiarietà e fiscalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, p. 437 ss.; FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore*, cit., p. 60 e nota 5; approfondimenti anche in FICI, *Un diritto per il terzo settore. Studi sulla riforma*, Napoli, 2020, p. 20 ss.

po, coerenti con il principio di sussidiarietà che vede i privati chiamati ad operare nell'interesse generale.

Gli artt. 1 e 2 del D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (da ora Codice del Terzo Settore CTS) sanciscono il ruolo degli «enti del Terzo settore» nello spazio della sussidiarietà posizionandoli in molte occasioni in termini di stretta vicinanza agli operatori privati soprattutto in contesti di mercato di impatto anche sociale nei quali lo Stato è, però, già assente o, comunque, interveniva (e interviene) in concorrenza.

Se, da un lato, la presenza attiva degli ETS consente allo Stato e agli enti territoriali di ottenere risparmio di spesa, dall'altro proprio il prelievo è ridotto o assente per l'utilità sociale che si garantisce attraverso l'iniziativa di tali soggetti.

La discriminazione qualitativa della ricchezza che la disciplina fiscale del CTS (quando sarà autorizzata a livello comunitario essendo ancora *sub iudice*) definisce pone, ovviamente, dubbi di compatibilità comunitaria ove analizzata nella prospettiva della libertà di concorrenza e (del divieto) degli aiuti fiscali di Stato: si tratta del difficile equilibrio tra sussidiarietà e concorrenza, tra natura agevolativa e natura ordinaria delle disposizioni tributarie.

2. *Categorie soggettive tributarie e civilistiche; autonomia della disciplina, interessi rilevanti e funzione promozionale del diritto tributario ... i precedenti delle Onlus e dei trust ... fino alla stabile organizzazione di un ente non commerciale non residente in Italia*

La funzione promozionale del diritto e l'obiettivo di introdurre una discriminazione qualitativa fra soggetti e attività in base all'apprezzamento da parte del legislatore della rilevanza della loro utilità sociale in termini di diversa attitudine alla contribuzione giustificano l'elaborazione di nozioni speciali e diverse da quelle che caratterizzano le categorie giuridiche tributarie e accentuano la diversità (fisiologica) tra il diritto tributario e il diritto privato e commerciale³.

³ OPPO, *Categorie commercialistiche e riforma tributaria*, in *Giur. comm.*, 1977, I, p. 32 ss. nonché in *Id.*, *Diritto dell'impresa. Scritti giuridici*, vol. I, Padova, 1992, p. 218 ss., maturato a seguito di un noto convegno tenutosi a Macerata avente a tema la riforma tributaria dei primi anni '70 e il diritto commerciale, si chiedeva quale fosse "da considerare l'optimum in tema di determinazione e utilizzazione di una categoria in più settori dell'ordinamento" rispondendo che "definita la categoria in sede propria (nel caso, in sede privatistica), essa dovrebbe essere recepita come tale negli altri settori normativi"; l'Autore pretendeva non un "trattamento unitario della categoria in ogni settore" ma almeno una "normazione consapevole e rispettosa del contenuto tipico di quella, talché discipline parziali e differenziate non siano riferite alla categoria come tale" così che "in difetto di indici diversi" si debba "presumere" che "il legislatore assuma la categoria nel contenuto che le ha attribuito in sede propria, anche quando vi si riferisce in altra sede".

Il tema della fiscalità dell'impresa esercitata dagli enti del terzo settore ma anche le precedenti e contigue esperienze normative tributarie in tema di enti non commerciali e Onlus dimostrano come il legislatore tributario dalla Riforma degli anni '70 fino ad oggi abbia recepito la definizione ma l'abbia,

Le circostanze che la nozione tributaria di impresa commerciale in genere ai fini dell'IRES e dell'IVA sia diversa da quella civilistica e che, come vedremo, si abbia una articolata nozione di impresa commerciale agevolata ai fini della non imponibilità dei proventi e delle operazioni di cessione e di prestazione (i.e. l'impresa fiscalmente decommercializzata) dimostrano la completa autonomia delle categorie tributarie nonché l'esistenza all'interno dello stesso ordinamento tributario di una nozione di impresa valida ai soli fini della applicazione di agevolazioni fiscali, concettualmente diversa da quella ordinaria prevista ai fini del reddito di impresa.

a) Rispetto alle categorie soggettive civilistiche il noto precedente delle Onlus è sintomatico di un procedimento legislativo nel quale il tipo soggettivo esprime un regime fiscale con particolari requisiti dell'attività istituzionale e commerciale, degli scopi, dell'assenza di fine di lucro soggettivo e la regolamentazione statutaria ed extra-tributaria è costruita in funzione della finalità promozionale della misura fiscale.

Sebbene con il Codice del terzo settore si assista al venir meno del tipo soggettivo tributario Onlus per la distribuzione fra le diverse sezioni del Runtts delle figure soggettive tipizzate nel diritto civile ma non anche del relativo regime tributario il quale è destinato a persistere per gli enti qualificati come Onlus fino all'auspicata autorizzazione comunitaria della fiscalità degli ETS, il fenomeno delle Onlus dimostra una importanza esperienza di autonomia nel senso di connessione necessari altra tipologia e regime fiscale tale per cui la prima non possa esistere senza il secondo.

b) Un ulteriore esempio di differenziazione fra ordinamenti pari è quello della soggettività tributaria del trust fissata dall'art. 73, comma 1, lett. b) e c), del TUIR n. 917/1986; in particolare il legislatore tributario rispetto ad un fenomeno non dotato di soggettivizzazione nel diritto civile e commerciale interviene in modo deciso inserendo un soggetto IRES aggiuntivo rispetto alle società di capitali residenti prevedendo, addirittura, che il trust residente in Italia sia configurabile quale ente commerciale o ente non commerciale, ammettendo, quindi, che tale entità possa svolgere una impresa commerciale in via principale o esclusiva (ente commerciale con reddito necessariamente di impresa) o in via non principale o esclusiva (ente non commerciale con reddito anche di impresa) o non svolgerla affatto (ente non com-

poi, differenziata rendendola autonoma al punto di giustificare appieno un confronto tra categorie civilistiche e categorie tributarie in cui le ultime si pongono sulla base della loro ratio, legata alla tutela dell'interesse erariale e al pragmatismo empirico della concreta applicazione e controllo.

La diversità tra le categorie si giustifica alla luce di quanto ebbe ad osservare FANTOZZI, in *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'iva*, Milano, 1982, p. 14 ss. ove evidenziava che "lo stravolgimento di concetti" e una certa "imprecisione legislativa" tributaria fossero da collegarsi allo "spostamento dal piano del soggetto, che è perfettamente corrispondente a quello del legislatore civilistico, al piano dell'attività che invece principalmente interessa al legislatore tributario" con la conseguenza che le soluzioni ad analoghi problemi siano diverse tra i due settori.

Il piano dell'attività e dell'attività di impresa è proprio quello su cui si basa la fiscalità (anche) del terzo settore e che ha concorso a consolidare l'autonomia delle categorie.

merciale con redditi di natura diversa da quella di impresa esclusi, ovviamente, quelli di lavoro).

c) Peraltro, non si devono trascurare gli effetti di attrazione alla potestà impositiva statale della presenza in Italia di una stabile organizzazione di un ente non residente di natura sia commerciale (societaria o non societaria) che non commerciale; in particolare, fermo restando che la stabile organizzazione non costituisce un soggetto autonomo, la circostanza che la presenza di una stabile organizzazione in Italia esprima lo svolgimento di un'attività economica idonea a produrre redditi di impresa imponibili si collega all'attenzione che il legislatore tributario dedica nell'art. 153, comma 5, del TUIR n. 917/1986⁴ al fenomeno dell'imposizione dell'impresa commerciale esercitata in Italia da un ente non commerciale non residente e alla rilevanza che a tal fine riveste la s.o. quale strumento di esercizio in Italia di un'attività es. di utilità sociale di natura economica.

Più chiaramente: il collegamento soggettivo e/o oggettivo al territorio italiano in cui si sostanzia la nozione di stabile organizzazione *ex art.* 162 del TUIR dimostra la presenza di una ulteriore fattispecie soggettiva: quella dell'ente non commerciale non residente con stabile organizzazione in Italia cui riferire, al pari del trust, un'impresa meritevole ai sensi della disciplina del CTS.

3. *La tecnica normativa e la costruzione del regime fiscale agevolativo del terzo settore*

3.1. *Il rinvio alle disposizioni del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR n. 917/1986) «in quanto compatibili»*

La nozione di impresa commerciale dell'art. 55 TUIR n. 917/1986 costituisce l'elemento dal quale muovono tutte le disposizioni agevolative che regolano la non imponibilità dei proventi qualificabili come redditi di impresa; la c.d. decommercializzazione è, infatti, il risultato della esclusione della natura commerciale che le norme agevolative prevedono per le attività di interesse generale e per quelle diverse al ricorrere di una serie di condizioni.

Al pari, quindi, di quanto accade per gli enti non commerciali residenti e non residenti con stabile organizzazione in Italia, per le Onlus e per i trust, il concetto tributario di impresa commerciale definito dall'art. 55 viene ristrutturato a fini agevolativi per costruire un concetto di impresa commerciale agevolata (ovvero di reddito

⁴ Cfr. anche per indicazioni MAMELI, *Art. 153*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, t. III, *Tuir e leggi complementari*, in *Commentario Cian Trabucchi*, a cura di FANTOZZI, Padova, 2010, p. 153 ss.; SAPONARO, *Art. 153*, in AA.VV., *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, a cura di Tinelli, Padova, 2009, p. 1307 ss.

di impresa non tassabile) per gli ETS nel quale convivono il nucleo della nozione generale con una serie di elementi aggiuntivi di diversa specie e *ratio* la cui singola assenza farebbe venir meno la spettanza dell'agevolazione e rivivere, quindi, la piena imponibilità dei proventi.

Il collegamento tra il CTS e il TUIR è duplice.

Da un lato, istituzionale in virtù del rinvio operato dall'art. 79, comma 1, del CTS alle norme del TUIR n. 917/1986 «in quanto compatibili»: ciò comporta che le disposizioni già fissate per gli enti non commerciali verrebbero applicate salvo che gli artt. 79 ss. del CTS non presentino una diversa regolamentazione come potrebbe accadere nel caso sia di esplicita differenziazione nella norma del CTS sia di estraneità alle norme del TUIR di elementi costitutivi della fattispecie agevolativa come, ad es. il divieto di lucro soggettivo.

Dall'altro, pratico dal momento che esiste una ampia prassi interpretativa (costituita da risposte ad interpelli, circolari e risoluzioni) su problematiche e tematiche comuni alle due discipline che senza dubbio potrà orientare l'interpretazione e le scelte sia degli operatori che degli uffici.

Il TUIR n. 917/1986 resta, quindi, sia un punto di partenza che un possibile mezzo di integrazione del disposto normativo del CTS⁵.

La condizione, però, della compatibilità delle disposizioni del primo rispetto a quelle del secondo fa escludere la possibilità di integrare *pro fisco* le condizioni di detassazione con quelle previste per gli enti non commerciali dal TUIR nonché di applicare queste ultime alle attività esercitate da ETS enti commerciali dal momento che gli artt. 143 ss. del TUIR, pur non negando l'ipotesi di una impresa commerciale agevolabile, la circoscrivono al solo esercizio in via non principale e, quindi, presuppongono la natura non commerciale dell'ente.

3.2. *Gli elementi soggettivi, oggettivi, qualitativi e quantitativi della "decommercializzazione" fiscale dell'impresa*

L'analisi del D.Lgs. n. 117/2017 consente di definire le direttrici della tecnica che il legislatore delegato ha adottato per ancorare il godimento delle agevolazioni fiscali ad una serie di condizioni di vario genere.

In particolare, nel CTS si nota una articolazione della disciplina agevolativa in cui la detassazione dei proventi (*alias* decommercializzazione dell'impresa ai fini fiscali) si fonda su elementi **soggettivi, oggettivi, qualitativi e quantitativi** e su disposizioni definitorie che differenziano la nozione di impresa commerciale agevolabile da quella in generale riferibile alla categoria tributaria del reddito di impresa e della relativa nozione di impresa commerciale *ex art. 55 del TUIR n. 917/1986*.

A) Gli elementi **soggettivi** sono costituiti dalla necessità che l'ente:

⁵ Più ampiamente in FICARI *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore*, cit., p. 77 ss.

- (i) rientri nel novero di quelli tipizzati dal comma 1 dell'art. 4;
- (ii) non abbia scopo (fine) di lucro (soggettivo);
- (iii) persegua come scopo finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

B) Quelli **oggettivi** sono rappresentati dallo svolgimento:

(i) in via esclusiva o principale di un'attività di interesse generale tra quelle tipizzate nell'art. 5, comma 1 (salva futura integrazione con D.P.C.M. ai sensi dell'art. 17, comma 3 della L. n. 400/1988);

(ii) a titolo gratuito o con regola di stretta economicità (corrispettivi che non superano i costi effettivi) delle attività di interesse generale (art. 79, comma 2);

(iii) per i soli enti associativi di attività commerciali rese agli associati e familiari conviventi in conformità alle finalità (scopi) istituzionali cui si possano riferire i versamenti a titolo di quote o contributi associativi esclusi ex lege in ogni caso (art. 79, comma 6);

(iv) di attività effettuate a favore degli associati o familiari conviventi verso pagamento di corrispettivi specifici (anche a titolo di contributi e quote supplementari legati a maggiori o diverse prestazioni) a condizione che queste entrate, aggiuntive rispetto a quelle ordinarie, non superino i costi effettivi e, comunque, non superino di oltre il 6% i relativi costi e per non poltre 3 periodi di imposta consecutivi (art. 79, comma 6).

C) Gli elementi **qualitativi** intesi come caratteristiche funzionali delle attività sono individuabili:

(i) nella necessaria (non solo secondarietà ma anche) strumentalità prevista dall'art. 6 del CTS per le attività diverse in quanto non tipizzate ai sensi dell'art. 5 rispetto alle attività (economiche) di interesse generale, intendendosi per strumentalità, ai sensi dell'art. 2 del D.M. del Ministero Lavoro e delle politiche sociali 19 maggio 2021, n. 107, l'esercizio per la realizzazione, in via esclusiva delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite dall'ente;

(ii) nella destinazione dei diversi proventi ed entrate di cui si sostanzia il patrimonio per finanziare l'attività statutaria ed il perseguimento esclusivo delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 8, comma 1, CTS);

(iii) nel generale divieto di lucro soggettivo anche indiretto (art. 8, comma 2) e nelle specifiche ipotesi di distribuzione indiretta di utili (art. 8, comma 2, CTS);

(iv) nel reinvestimento integrale dei proventi nell'attività di interesse generale nei casi della ricerca scientifica di particolare interesse sociale, degli interventi e servizi sociali, sanitari e socio-sanitari (art. 79, comma 3).

D) Infine, quelli **quantitativi**, condizionando in modo quasi silente ma rigido l'applicazione delle agevolazioni, costituiscono una componente fondamentale della disciplina al fine di verificare la decommercializzazione dell'attività:

- (i) i costi effettivi cui devono essere pari i corrispettivi per la non imponibilità dei

proventi delle attività di interesse generale e sono da quantificare comprendendo necessariamente una serie di voci (contributi economici di enti pubblici, costi diretti, tutti i costi imputabili alle attività di interesse generale, costi indiretti e generali compresi quelli finanziari e tributari) (art. 79, comma 2)⁶;

(ii) l'irrelevanza fiscale dei proventi delle attività di interesse generale è condizionata alla circostanza che un superamento del limite non ecceda il 6% e che questo non abbia luogo per non più di 3 periodi di imposta consecutivi (art. 79, comma 2 bis);

(iii) nonché al fatto che i proventi delle attività di cui all'art. 5 ove svolte in forma di impresa superando il limite del comma 2 e le attività diverse escluse le sponsorizzazioni non superino le entrate da attività non commerciali (decommercializzate);

(iv) le attività diverse ex art. 6 devono riferirsi ad un impiego di risorse (ovvero fonti di finanziamento per dare al disposto normativo un significato più chiaro) che sia ragionevolmente proporzionale (ma non è dato sapere in quali termini concreti) rispetto a quello proprio delle attività di interesse generale;

(v) le stesse, ai sensi dell'art. 3 del D.M. del Ministero Lavoro e delle politiche sociali 19 maggio 2021, n. 107, si considerano secondarie (carattere diverso dalla strumentalità) rispetto a quelle di interesse generale qualora, alternativamente i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente oppure non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente⁷.

3.3. *L'ipotesi di una impresa commerciale anche occasionale rilevante ai soli fini dell'agevolazione IRES*

Peraltro, si deve evidenziare come il legislatore tributario ammetta, nell'ultimo periodo del comma 6 dell'art. 79 del CTS che la commercialità dell'attività, intesa come imponibilità dei proventi derivanti da una impresa commerciale in quanto fiscalmente non agevolabile, possa caratterizzare un'attività di impresa sia abituale (e, quindi, produttiva di un reddito di impresa e rilevante ai fini IVA) sia occasionale (e, quindi, produttiva di un reddito diverso ex art. 67 TUIR n. 917/1986 senza alcuna applicazione dell'IVA).

In particolare, è degno di attenzione il disposto normativo citato nella parte in cui prevede che i «*corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto*» siano imponibili qualora le relative attività non siano svolte «*alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis*» del CTS nel caso sia di abitualità (e, quindi, come reddito di impresa) che di occasionalità (e, quindi, come reddito diverso).

⁶ La specificazione relativa alla determinazione dei costi effettivi è conseguente ad una novella legislativa.

⁷ Cfr. GARONE-IOANNONE-SEPIO, *Le attività esercitabili*, in AA.VV., *Terzo settore*, a cura di SEPIO, Milano, 2023, p. 22 ss.

Si rende, infatti, palese che le condizioni per il godimento dell'agevolazione (i.e. la decommercializzazione dei proventi) sono riferibili ad attività economiche meritevoli svolte non solo (come nella maggior parte dei casi avverrà) ma anche abitualmente che occasionalmente; l'agevolazione, quindi, interesserebbe anche l'ulteriore categoria reddituale dei redditi diversi *ex art. 67 TUIR* cui si riferiscono in generale i proventi da 2attività commerciali non esercitate abitualmente».

4. *Gli ETS e le tipologie (tributarie) degli enti commerciali (non societari) e non commerciali, delle Onlus e dei trust*

La specialità della disciplina tributaria degli ETS emerge, pertanto, sotto il profilo sia dei soggetti che della nozione di impresa commerciale agevolata cioè i cui proventi non sono tassabili.

In ordine al primo dei due aspetti, si ha la convinzione, già accennata, che tutto il sistema normativo della fiscalità dell'impresa del terzo settore si incentri non sulla distinzione tipologica fra enti del libro I e del libro V del codice civile⁸ quanto sulla natura commerciale o non commerciale dell'ente a prescindere dal tipo civilistico di riferimento e sulla eventuale decommercializzazione dell'una (l'attività) e dell'altro (il soggetto) in presenza delle condizioni richieste dalle agevolazioni.

a) L'IRES, in seno al TUIR n. 917/1986, contempla il reddito di impresa commerciale quale unica categoria reddituale solo per gli enti commerciali cioè per quegli enti che abbiano come oggetto esclusivo o principale un'impresa commerciale definibile ai sensi dell'art. 55 del TUIR n. 917/1986: ove un ente sia commerciale la sua ricchezza e, quindi, il suo statuto tributario non potrà che riguardare una ricchezza qualificabile come reddito di impresa.

Diversamente accade, invece, per gli enti non commerciali cioè per quegli enti che non abbiano come oggetto esclusivo o principale un'impresa commerciale i quali si trovano di fronte a un'alternativa: svolgere una impresa commerciale abituale ma in via non principale o esclusiva e, di conseguenza, produrre un reddito di impresa oppure svolgere la stessa attività in via occasionale e produrre un reddito diverso *ex art. 67, comma 1, lett. i)*, del TUIR n. 917/1986.

Rispetto alla duplice prospettiva che la disciplina fiscale agevolativa riguardi i redditi di una impresa commerciale svolta da un ente non commerciale o, anche, quella svolta da un ente commerciale, la distinzione tipologica civilistica assume rilievo solo in un secondo momento ovvero successivamente alla preliminare verifica

⁸ Nel senso, invece, che con il CTS il legislatore civilistico abbia anticipato e, quindi, condizionato lo spazio di regolamentazione tributaria vedi BOLETTO, *Le imprese del terzo settore nel sistema di imposizione dei redditi*, cit., p. 201; in questi termini anche FICI, *Un diritto per il terzo settore. Studi sulla riforma*, cit., p. 27

della commercialità o meno dell'ente e solo nei casi in cui l'agevolazione è circoscritta agli enti associativi.

Il TUIR, le cui disposizioni restano, comunque, applicabili ove compatibili e ove non diversamente disposto dal CTS, muovono da una scelta a monte diversa in quanto in negli artt. 143 ss. è data a priori per accertata la natura non commerciale dell'ente.

b) Si deve, peraltro, evidenziare come la separata entrata in vigore delle disposizioni fiscali sottoposte alla previa autorizzazione comunitaria comporti un curioso effetto ovvero quello di conservare in vita una disciplina agevolativa, quella prevista per le Onlus definito dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997 e regolato dall'art. 150 del TUIR, per un soggetto la cui tipologia soggettiva (fiscale) verrebbe meno in ragione dell'iscrizione al Runtts ed alla c.d. migrazione.

Si deve, allora, riconoscere come l'applicazione del TUIR sia destinata a durare da subito in via, però, immediata (e non solo in quanto compatibile) per tutti quei soggetti (associazioni, fondazioni, cooperative sociali) Onlus che non intendano «trasformarsi» in ETS e per quelli che lo facciano senza poter, seppur pro tempore, ancora godere della nuova disciplina fiscale.

Ciò premesso, l'art. 150 del TUIR dispone la non imponibilità dei proventi (ovvero la decommercializzazione dell'impresa) in presenza dello «svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale» (comma 1) e di quelle non principali solo se «direttamente connesse» a quelle istituzionali.

Emerge una prospettiva diversa (e, probabilmente, più vicina a quella degli ETS) in quanto la decommercializzazione opera anche quando la natura imprenditoriale commerciale sia propria dell'attività istituzionale e non solo di quella non principale e, quindi, l'ente sia commerciale.

La disciplina Onlus, pertanto, ammette che lo svolgimento di una delle attività di cui all'art. 10, comma 1, lett. a), possa avere carattere di impresa commerciale tra le tipologie soggettive e, quindi, che una Onlus possa essere ente commerciale purché vengano rispettate le diverse condizioni oggettive e soggettive previste.

c) La disciplina fiscale degli ETS, una volta entrata in vigore a seguito dell'autorizzazione comunitaria, copre un ampio spettro in quanto rivolta all'esercizio di una impresa commerciale non necessariamente in via esclusiva o principale; nel dettaglio, infatti, come accade per le Onlus, la commercialità può riguardare sia le attività di interesse generale ex art. 5 CTS sia quelle diverse necessariamente secondarie e strumentali ex art. 6.

Solo nella prima ipotesi l'ente del terzo settore potrà assumere le vesti di un ente commerciale; nella seconda, invece, la sua non commercialità sarebbe conseguente alla natura secondaria e strumentale delle attività diverse le quali, ove commerciali, non potrebbero reagire sulla qualifica dell'ente limitandosi a definire un fenomeno in cui un ente non commerciale svolge una impresa commerciale a titolo non principale.

Ne consegue, comunque, un panorama nel quale il legislatore del CTS si interessa di due fenomeni vicini ma non sempre disciplinati allo stesso modo; nel dettaglio, infatti, l'agevolazione è diversamente regolata a seconda che la commercialità investa attività di interesse generale (quindi istituzionali e principali) o diverse (e, quindi, secondarie).

In un caso specifico, comunque, il D.Lgs. n. 117/2017 presume in via assoluta che l'ETS sia un ente commerciale: l'art. 79, comma 5, infatti, (ri)commercializzazione l'ente in presenza dello svolgimento di attività di interesse generale in forma di impresa «*non in conformità*» ai criteri del secondo e terzo comma dell'art. 79 e di attività accessorie (escluse le sponsorizzazioni) con entrate in entrambi i casi superiori a quelle «*derivanti da attività non commerciali*» (*ex ante* e/o *ex post* decommercializzazione)⁹.

5. *Gli elementi soggettivi: il tipo ETS (art. 4 CTS) tra originaria matrice civilistica, necessaria previa iscrizione al Runts ed esclusione di enti non residenti e di soggetti ai soli fini fiscali (i trusts); la tipologia residuali degli «altri enti di carattere privato diversi dalle società»*

La tipizzazione fissata dall'art. 4, comma 1 del CTS costituisce il primo requisito per il godimento dell'agevolazione fiscale.

Dalla sua analisi emerge una scelta netta di collegare (non senza alcune importanti criticità) l'esistenza del tipo ETS o, quantomeno, di condizionare la disciplina del CTS a due requisiti formali: l'appartenenza alla tipologia dei soggetti del libro primo del codice civile, l'aver personalità giuridica e la previa iscrizione al Runts.

In una visione non tributaria la regolamentazione in esame – di natura, comunque, opzionale nel senso dell'essere in ogni caso dipendente dalla volontà dell'ente di iscriversi al Registro – sembrerebbe riferire il *corpus* normativo del D.Lgs. n. 117/2017 al quale appartengono sia le norme tributarie di cui al titolo X (art. 79 ss.) sia quelle che, come si vedrà, fissano requisiti oggettivi, qualitativi e quantitativi avrebbe come conseguenza quella di una netta delimitazione del campo di applicazione, con strette cornici tipologiche civilistiche e limitazioni ai soli enti residenti.

L'analisi che muova, invece, da una ricostruzione attenta anche all'impianto normativo tributario porta, innanzitutto, a scoprire un particolare fenomeno di scissione di effetti abrogativi normativi in quanto la disciplina fiscale delle Onlus in ragione dell'attesa autorizzazione comunitaria è destinata a sopravvivere alla scomparsa dettata ai fini civilistici in ragione della migrazione e del venir meno dell'anagrafe

⁹ FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore*, cit., p. 64 ss.

nella quale risultano iscritti gli enti (sia del libro primo che le cooperative sociali) Onlus.

L'analisi consente, quindi, di constatare anche una ingiustificata (apparente) esclusione dalle agevolazioni fiscali di soggetti che godono di piena soggettività nell'ordinamento tributario (cioè nel secondo dei due ordinamenti cui il CTS si riferisce) nonché di soggetti non residenti ai quali si applicherebbero, in ogni, caso le regole tributarie generali nonché le agevolazioni fiscali previste dal TUIR per gli enti non commerciali.

Proseguendo con maggior dettaglio possiamo osservare alcune criticità, probabilmente risolvibili in via interpretativa.

a) L'iscrizione al Runts diventa la condizione senza la quale nessun ente potrà mai godere delle agevolazioni fiscali.

Ne discende che il combinato disposto della individuazione degli enti del terzo settore di cui all'art. 4, comma 1, del CTS e delle regole di funzionamento del Runts (artt. 45 ss.) potrebbe di per sé già costituire il primo filtro al godimento del regime fiscale agevolato.

Se per enti residenti già di natura associativa e fondazionale non sorgono difficoltà, ben altra situazione si rinvia per enti a rilevanza solo fiscale (i trust) e per gli enti non residenti di natura associativa e fondazionale che non svolgano una impresa commerciale o che la svolgano a titolo non principale (e, siano, quindi, qualificabili ai fini IRES quali enti non commerciali).

L'art. 4 del Codice non è, in realtà, iperselettivo; anzi lo stesso evidenzia una importante e non trascurabile apertura nella parte in cui annovera anche «*gli altri enti di carattere privato doversi dalle società*»

L'art. 4 prevede che siano annoverabili tra gli ETS anche «*gli altri enti di carattere privato diversi dalle società*» costituiti senza fine di lucro, con le stesse finalità (scopi) ed oggetto (attività di interesse generale) di cui alla seconda parte dello stesso comma 1.

Ne possiamo, quindi, desumere che a priori la mancata tipizzazione di un ente all'interno dei tipi civilistici non è di per sé ostativa del godimento delle agevolazioni a condizione, però, che l'ente abbia natura privata, non sia di natura societaria, persegua «*senza scopo di lucro (...) finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più delle attività di interesse generale*» di cui al successivo art. 5.

Peraltro, negli artt. 45 ss. del Codice si riscontra un generico riferimento alle sezioni di iscrizione e non alla tipologia dell'ente; l'unico elemento non superabile in via interpretativa è, però, costituito.

In ogni caso, se, come pare, il diniego di iscrizione assume natura sostanziale di vero e proprio diniego espresso di agevolazione se ne dovranno trarre le coerenti conseguenze in tema di tutela e, quindi, come si vedrà successivamente, considerarlo

per i soli profili relativi alla sussistenza delle condizioni per il regime fiscale differenziato quale atto impugnabile in commissione tributaria e ritenere di natura tributaria la relativa controversia.

b) Occorre evidenziare come, a parità di natura privata e di attività di interesse generale realizzata, resta il dubbio che la qualifica soggettiva ETS sia limitata ai soli enti residenti in Italia penalizzando tutti quegli enti non residenti che si trovino ad operare anche in Italia svolgendo analogamente a quelli residenti un'attività meritevole in via abituale anche se localizzata anche in territori diversi o destinata a soggetti residenti in stati diversi.

Una simile esclusione comporta l'attribuzione di un regime fiscale differenziato basato solo sulla residenza fiscale in Italia, palesando una possibile discriminazione vietata dai principi del Trattato dell'Unione Europea.

c) Esiste un ulteriore profilo critico legato alla (non esclusiva ma apparentemente tale) matrice civilistica dell'ente beneficiario dell'agevolazione.

Ciò premesso, ci si deve chiedere se l'autonomia fra categorie giuridiche possa legittimare l'appartenenza dei *trust* al novero degli ETS in ragione della loro tipizzazione fra i soggetti passivi dell'IRES ex art. 73 del TUIR n. 917/1986 nonostante gli stessi non abbiano analogo rilevanza ai fini civilistici¹⁰.

In particolare, si deve evidenziare come i *trust* (sia residenti in Italia che non residenti) sono indicati dall'art. 73, comma 1, lett. b), c) e d), del TUIR n. 917/1986 fra i soggetti passivi dell'IRES con l'alternativa fisionomia di (*trust*) enti commerciali o (*trusts*) enti non commerciali cioè enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e che, quindi, gli stessi sono considerati a tutti gli effetti una *species* del *genus* «*Enti non commerciali residenti*» con la conseguente fruibilità del regime fiscale agevolato IRES previsto per gli enti non commerciali.

Ci si deve interrogare sulla legittimità di una loro esclusione dal godimento della fiscalità agevolativa prevista per gli ETS nonostante il crescente ruolo che hanno nel mondo delle attività di interesse generale¹¹ in conseguenza della loro origine dagli ordinamenti di *common law*.

Una loro ipotetica esclusione e la conseguente non iscrivibilità al Runts sarebbe, infatti, fondata sulla mancata tipizzazione tra i soggetti ETS per mancata genesi civilistica e sulla mancata personalità giuridica.

I dubbi di una illegittima discriminazione possono essere fugati osservando come l'ambito soggettivo degli ETS non debba essere, in realtà, coperto dai soli tipi civilisti

¹⁰ La Circolare del Ministero del lavoro e delle Politiche sociali 21 aprile 2022, n.9 al §3 esclude dal novero degli ETS i *trust* sulla base della mera assenza di soggettività civilistica.

¹¹ Sulla necessità di comprendere anche i *trust* nel novero degli ETS anche GARONE DI PASSIO PETTINACCI-SEPIO, *Gli enti del terzo settore*, in AA.VV., *Terzo settore*, cit., p. 16 ss.

ma anche da altre entità cui l'ordinamento seppur per il solo settore tributario riconosce soggettività tributaria IRES e, quindi, anche legittimazione ad accedere a disposizioni fiscali agevolative nel rispetto delle condizioni previste per la particolare meritevolezza dell'attività produttiva di ricavi imponibili.

Altrimenti detto: l'inclusione dei *trust* troverebbe un duplice fondamento.

Da un lato, è indubbio che siano compresi tra «*gli altri enti di carattere privato diversi dalle società*» cui fa menzione l'art. 4, comma 1, del CTS ove per carattere privato si intenda non necessariamente previa soggettività civilistica. La distinzione fra enti di carattere privato e pubblico è tradizionalmente nota al diritto tributario.

Dall'altro essi sono, comunque, a tutti gli effetti dei soggetti passivi dell'IRES in quanto l'art. 73 del TUIR n. 917/1986 li equipara, a seconda dei casi, ad enti commerciali o non commerciali; la circostanza che possano assurgere ad enti non commerciali ai fini IRES li rende solo per questo soggetti idonei a beneficiare della fiscalità agevolata fissata dagli artt. 143 ss. del TUIR ... di qui l'irragionevolezza di una loro esclusione dal novero degli ETS.

Se, come detto, le Onlus sono destinate a svanire nelle diverse sezioni in quanto esse stesse riferibili a tipologie soggettive civilistiche, per i trusts la situazione è diversa e ciò potrebbe originare una ingiustificata discriminazione ove non si condividesse la priorità della rilevanza soggettività tributaria.

Resta, però, il nodo della personalità giuridica che avrebbe ancora un effetto di calamita verso la previa soggettività esclusivamente civilistica (nonché verso la sola residenza fiscale in Italia).

Sul punto di deve ricordare un precedente¹² nel quale i giudici amministrativi, affermando la propria giurisdizione, hanno inteso separare nettamente la disciplina Onlus da quella degli ETS e interpretare la previsione residuale de «*gli altri enti di carattere privato diversi dalle società*» in base ad una «*impostazione prettamente civilistica degli ETS*» in quanto l'«*impianto sistematico assunto*» dal CTS prenderebbe «*in considerazione solo in via subordinata il trattamento fiscale*».

Nonostante, quindi, la dimostrazione della sussistenza nell'oggetto di una o più delle attività tipizzate nell'art. 5 del CTS e il perseguimento delle finalità di cui all'art. 4 dello stesso codice, della possibile illegittima discriminazione fra enti con o senza soggettività (personalità ?) giuridica rispetto al principio di eguaglianza ed imparzialità dell'azione amministrativa *ex* artt. 3 e 97 della Costituzione con specifico riguardo ai c.d. rami degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti privi di soggettività giuridica, si è in tale (a quanto consta prima) occasione deciso che «*i due aspetti, quello fiscale e quello civilistico, non sono sovrapponibili*» in quanto la soggettivizzazione ai fini tributari ben può assumere come requisito minimo «*la separazione o l'autonomia patrimoniale, e non già la personalità giuridica*» ma ove quest'ultima sia richiesta lo *status* soggettivo è di più complessa acquisizione e, ove

¹² TAR Campania, sez. I, 24 maggio 2023, n. 3158.

presente, estende la sua rilevanza anche ad entità solo patrimoniali come nel caso degli enti religiosi.

6. *Gli elementi soggettivi: il divieto di lucro soggettivo anche indiretto. L'assenza di un fine di lucro (soggettivo) nell'esercizio delle attività di interesse generale (art. 5 CTS) e nella loro gestione (artt. 8 e 9 CTS); i diversi vincoli di destinazione patrimoniale, divieti di lucro soggettivo e la loro rilevanza ex post rispetto alla spettanza dell'agevolazione*

Un diverso piano di analisi della fiscalità degli ETS e della decommercializzazione dell'impresa (*alias* della non imponibilità dei proventi e relative entrate) è quello riferibile all'assenza di lucro soggettivo ed alla rilevanza sistematica di tale circostanza come ulteriore condizione per il godimento del trattamento fiscale di favore.

In via preliminare si deve osservare come il sistema della fiscalità degli enti non commerciali di cui agli artt. 143 ss. del TUIR n. 917/1986 non valorizzi il profilo del divieto di lucro soggettivo anche indiretto; esso è apprezzato nella disciplina delle Onlus *ex* D.Lgs. n. 460/1997 ma, si ricorda, esclusivamente per la non tassazione dei proventi ottenuti da enti che siano a priori già qualificati come Onlus nonché nell'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 con riguardo alle condizioni di spettanza della riduzione alla metà dell'aliquota IRES.

Nel CTS è, invece, presente un espresso apprezzamento per il rispetto del divieto di lucro soggettivo all'interno non delle disposizioni (solo) tributarie ma, invece, di quelle che definiscono il necessario profilo soggettivo dell'ente; altrimenti detto: l'agevolazione non potrebbe mai spettare in quanto la violazione del divieto opererebbe direttamente sull'esistenza stessa dell'ente e, quindi, a cascata, sulla legittima applicazione dell'agevolazione.

Si può, quindi, ritenere che la fiscalità degli ETS abbia come elemento costitutivo anche la componente dell'assenza di lucro soggettivo (diretto e indiretto)¹³ e che la sussistenza di tale requisito teologico e finalistico stesso debba essere considerata *conditio sine qua non* per l'applicazione delle disposizioni agevolative fissate negli artt. 79 ss. del CTS.

Ciò premesso, il dato innovativo della disciplina fiscale degli ETS è anche legato alla valorizzazione del profilo soggettivo teleologico inteso come divieto di perseguire in modo anche indiretto un fine di lucro soggettivo.

A fronte del necessario perseguimento di scopi (fini) di natura civica, solidaristica e di utilità sociale il legislatore prescrive una serie di vincoli di destinazione sia dei proventi dell'impresa fiscalmente agevolata sia del patrimonio e individua una serie

¹³ Vedi FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore*, cit., p. 69 ss.

di circostanze idonee a costituire ipotesi di lucro soggettivo non compatibile con lo status di ETS e ostative, quindi, del godimento dell'agevolazione fiscale.

6.1. *Utilizzo del "patrimonio" (compresi «ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate») per lo svolgimento dell'attività perseguendo esclusivamente «finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale» (art. 8, comma 1)*

Attraverso il richiamo ad un concetto di patrimonio comprensivo di tutte le possibili entrate, incluse quelle derivanti da imprese decommercializzate ai fini fiscali, l'art. 8 del D.Lgs n. 117/2017 introduce un vincolo di utilizzo del patrimonio per le attività statutarie rientranti fra quelle di interesse generale di cui all'art. 5, vincolo il cui oggetto è costituito non da beni immobili ma da risorse finanziarie.

Il dato significativo è, quindi, la previsione che tutte le risorse (comprese quelle suscettibili di agevolazione) debbano essere investite nell'attività meritevole.

La destinazione al finanziamento dell'attività opera, quindi, quale condizione per l'applicazione non solo dello statuto giuridico ETS in genere ma anche per il godimento della stessa decommercializzazione sotto due diversi piani: quello successivo alla creazione del «patrimonio» e quello ad essa anteriore.

Si può, infatti, ritenere che un provento che sia stato decommercializzato nel periodo di imposta di svolgimento della relativa attività produttiva potrebbe perdere ex post la sua irrilevanza fiscale e, quindi, dover essere assoggettato alle normali regole del reddito di impresa qualora non sia stato utilizzato nello stesso periodo o in altro successivo.

Il controllo di tale destinazione, pertanto, si aggiunge a quello avente ad oggetto la sussistenza di altre caratteristiche qualitative e quantitative richieste da legislatore per la spettanza della non tassazione.

Peraltro, tale utilizzo necessario, concretizzandosi in un vincolo di destinazione non egoistico, rafforza la componente teleologica della stessa disciplina agevolativa distinguendola nettamente da quella tradizionalmente propria degli enti non commerciali non ETS.

6.2. *Devoluzione del patrimonio residuo ad altri enti in caso di estinzione o scioglimento (art. 9)*

Seguendo la tradizione il legislatore impone l'eterodestinazione del patrimonio al netto di quanto già utilizzato a favore di altri enti in occasione dell'estinzione o scioglimento dell'ETS.

Trattandosi di un vincolo che opera nella fase finale della vita dell'ente il suo mancato rispetto potrebbe avere un impatto sulla decommercializzazione delle entrate non tassate che abbiano concorso senza tassazione alla formazione patrimoniale.

le sebbene la negazione del beneficio per mancata o incompleta devoluzione dovrebbe, in ogni caso, rispettare nella sua retrazione i termini di decadenza.

6.3. *Divieto di distribuzione anche indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve; la presunzione legale relativa di distribuzione indiretta di utili (art. 8, commi 2 e 3) tra arricchimento di taluni soggetti e pagamento di corrispettivi superiori ad un valore normale «senza valide ragioni economiche»*

L'art. 8 tipizza una serie di ipotesi di lucro soggettivo anche indiretto la cui sussistenza ovviamente impedirebbe l'agevolazione; le ipotesi sono più facilmente collocabili nel corso dei diversi periodi di imposta sebbene riguardanti, in alcuni casi, relazioni contrattuali con soggetti terzi e condizioni economiche non sempre facilmente accertabili e normalizzabili.

Peraltro, si segnala come la rilevanza di tali circostanze non crei un meccanismo automatico alla stregua di una presunzione assoluta (come sembrerebbe desumersi dall'inciso «in ogni caso») in quanto è lo stesso legislatore ad ammettere la possibilità di provare le ragioni ed esigenze economiche alla base di tali comportamenti sospetti.

A ciò si aggiunga, al pari, comunque, di quando dovrebbe accadere per le altre disposizioni che negano l'agevolazione, la possibilità di esperire la procedura di interpellato preventivo ex art. 11 della L. n. 212/2000.

6.4. *Vincoli di destinazione e divieto di lucro soggettivo indiretto per speciali attività (art. 79, comma 3): ricerca scientifica di particolare interesse sociale, reinvestimento integrale degli utili ed assenza di "accesso preferenziale" alla ricerca da parte di privati: attività sanitarie e fondazioni ex IPAB, reinvestimento integrale degli utili e assenza di compensi agli amministratori*

Una particolare regolamentazione della destinazione degli utili e del divieto di lucro soggettivo indiretto si ha nel settore della ricerca scientifica in cui è più diffusa la commistione fra enti di ricerca e industria.

In particolare, si deve segnalare come la componente teleologica espressa nel vincolo di destinazione e nel divieto di arricchimento lucrativo attraverso forme di utilizzo privilegiato dei risultati sia stata nel caso di specie inserita nella stessa disposizione che disciplina la fiscalità, rendendo, così, ancora più evidente l'eterogeneità delle condizioni per la decommercializzazione e, in specie, la fondamentale rilevanza della destinazione non egoistica dei risultati fiscalmente detassati e dell'assenza di forme di arricchimento indiretto.

7. *Gli elementi oggettivi: oggetto tipico dell'attività principale sia commerciale che non commerciale (art. 5) e necessaria strumentalità delle attività commerciali atipiche diverse e secondarie (art. 6)*

Il CTS riferisce l'agevolazione ad una sfera di attività principali e secondarie.

A) Da un lato si rileva un campo (comunque ampio) di attività che devono risultare (non necessariamente esclusive ma quantomeno) principali ovvero anche plurime ma, in ogni caso, nella loro numerosità riportabili all'elencazione.

A fronte della principalità di una o più delle attività agevolabili la disciplina non richiede in via generale che questa debba essere non commerciale; anzi, se si eccettuano alcune specifiche ipotesi, l'agevolazione è intesa proprio a beneficiare un'attività di utilità sociale di natura anche (civilisticamente) commerciale¹⁴.

Altrimenti detto: il contesto cui si applica l'agevolazione ben può interessare enti privati dalle società eleggibili come ETS anche nelle vesti di enti (fiscalmente) commerciali cioè che ai sensi dell'art. 73 del TUIR esercitano un'impresa commerciale quale oggetto principale della loro attività in quanto l'attività di interesse generale dagli stessi scelta avrebbe natura commerciale ma risulterebbe decommercializzata fiscalmente al ricorrere di tutte le condizioni richieste.

Si può, quindi, concludere nel senso che a fronte di un oggetto tipizzato dall'art. 5 le attività principali di interesse generale ivi descritte ai fini dell'agevolazione ben potranno essere di natura sia commerciale che non commerciale¹⁵.

B) In ordine, invece alle attività atipiche (cioè diverse da quelle tipizzate nell'art. 5 e necessariamente da esercitarsi a titolo principale) il legislatore nell'ammetterle a condizione che siano secondarie e strumentali rispetto a quelle principali riconosce che la loro commercialità possa venir meno a favore della non imponibilità dei proventi solo a seguito del duplice rispetto del nesso di strumentalità e dei parametri quantitativi di cui di seguito.

Pertanto, in ragione della loro necessaria non principalità si potrà avere un ETS di natura non commerciale che svolga una impresa commerciale non principale idonea a godere della detassazione dei proventi al sussistere delle condizioni previste.

¹⁴ Anche BOLETTO, *Le imprese del terzo settore nel sistema di imposizione dei redditi*, cit., p. 219 riconosce la probabilità di un ETS ente commerciale; adde, GARONE-IOANNONE-SEPIO, *Le attività esercitabili*, in AA.VV., *Terzo settore*, cit., p. 22.

¹⁵ Vedasi GARONE-IOANNONE-SEPIO, *Le attività esercitabili*, cit., p. 9 ss.; FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore*, cit., p. 64 ss.

8. *La decommercializzazione dell'attività di interesse generale (art. 5) e le diverse caratteristiche quantitative dell'impresa commerciale agevolabile (art. 79 CTS) svolta dall'ETS a titolo sia principale (ente commerciale) che non principale (ente non commerciale)*

L'art. 79 declina in modo dettagliato una serie di ulteriori condizioni oggettive che attribuiscono all'agevolazione (ovvero alla decommercializzazione dell'impresa ed alla conseguente non imponibilità dei relativi proventi) una forte caratteristica quantitativa; più nel dettaglio la legislazione tributaria richiede sia una gestione strettamente economica dell'impresa sia rapporti percentuali fra le grandezze positive agevolabili e i costi, rendendo, così, meno rilevante ai fini agevolativi la componente teleologica (il lucro solo oggettivo e mai soggettivo)¹⁶.

8.1. *Il primo requisito quantitativo: la stretta economicità e il concetto di costi effettivi (art. 79, comma 2)*

Si prevede il riconoscimento della non imponibilità solo a fronte dello svolgimento dell'impresa commerciale (ovvero di un'attività commerciale di interesse generale o di una secondaria strumentale) «dietro corrispettivi che non superano i costi effettivi tenuto anche conto degli apporti economici»¹⁷.

È, pertanto, regolato un requisito di economicità stretta tale per cui il corrispettivo non possa mai superare la grandezza opposta costituita dai costi; nella voce positiva il legislatore delegato ha, però, inserito la grandezza atipica del c.d. apporti economici (che, peraltro, più facilmente si adattano ad una realtà societaria) con un duplice effetto: quello di valorizzare espressamente le forme di entrate di natura diversa da quella sinallagmatica sebbene, a questi fini specifici, di natura non liberale come potrebbero essere i contributi al funzionamento o a fondo perduto (quelli che ai fini societari si potrebbero definire contributi in conto capitale); quello di alzare l'importo dei costi e, quindi, di rendere tollerabili ai fini agevolativi spese di importo anche elevato.

Nel rendere la condizione estremamente chiara il legislatore ha, quindi, esplicitato la tipologia del c.d. costo effettivo ovvero una grandezza negativa assai ampia che comprende sia i «costi diretti» sia quelli «imputabili alle attività di interesse generale» inclusi quelli «indiretti e generali», «quelli finanziari e tributari».

Ne emerge, quindi, un quadro nel quale il requisito del pareggio attiene a grandezze (positive e negative) dalla grande latitudine e con una necessaria previa rilevazione e gestione contabile tale da garantirne la specifica riconoscibilità.

¹⁶ Cfr. sul punto anche BOLETTO, *Le imprese del terzo settore nel sistema di imposizione dei redditi*, cit., p. 236.

¹⁷ Cfr. DI PASSIO-GARONE-SEPIO, *Le imposte dirette*, in AA.VV., *Terzo settore*, cit., p. 171 ss.

8.2. Il secondo requisito quantitativo e l'ammontare percentuale dei ricavi derivanti da corrispettivi (art. 79, comma 2 bis)

La prima condizione sopra analizzata sembra essere attenuata dalla disposizione che considera compatibile con la decommercializzazione dell'impresa anche la circostanza che i «ricavi» – cioè i soli proventi dell'impresa e non altre forme di entrata non corrispettiva – «non superino di oltre il 6 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi».

Si ammette, pertanto, seppur per un preciso segmento della dinamica entrate – uscite dell'ente che ci possa essere un surplus delle entrate corrispettive rispetto al complesso genere dei costi per un arco temporale limitato.

A condizione che sia rispettato tale rapporto percentuale, pertanto, la detassazione di tutte le entrate può coesistere con un differenziale positivo (sostanzialmente coincidente con un lucro oggettivo pro tempore ovvero con l'intenzione di avere un avanzo positivo seppur non distribuibile) di modo che l'economicità non sembra destinata ad esaurirsi nel solo pareggio.

8.3. Le regole per i soli ETS associazioni (art. 79, comma 6)

Con riguardo ai soli enti associativi l'art. 79, comma 6, dispone una serie di indicazioni.

In via generale sono decommercializzate le svolte in conformità alle finalità istituzionali a favore degli associati e familiari (conviventi però *sic!*) con la conseguente non imponibilità delle somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.

Quindi, si esclude la detassazione dei proventi derivanti da un'attività (a prescindere dalla natura commerciale o non commerciale) avente ad oggetto cessioni e prestazioni effettuate a favore degli associati e familiari (conviventi però *sic!*) verso pagamento di corrispettivi specifici compresi i contributi e le quote supplementari determinati in base a maggiori o diverse prestazioni cui diano diritto.

Il pagamento di corrispettivi specifici resta, comunque, compatibile con la disciplina agevolativa qualora l'ente sia, comunque, in grado di rispettare i limiti quantitativi di cui ai precedenti commi 2 e 2 bis; ciò significa che l'ente (ma solo se) associativo ben potrà impostare un'attività a titolo corrispettivo cui applicare l'agevolazione monitorando gli importi rispetto al complesso dei costi effettivi e al limite pro tempore di superamento accettato dal legislatore.

8.4. *L'alternativa fra reddito di impresa (abitualità) e redditi diversi (occasionalità) (art. 79, comma 6)*

Infine, di rilievo il periodo finale del comma il quale prevede che laddove non sussistano le condizioni per l'agevolazione l'imponibilità possa interessare redditi di impresa o redditi diversi a seconda che l'impresa non decommercializzata sia svolta con «carattere di abitualità od occasionalità».

Rispetto alla tradizionale visione civilistica il periodo del comma 6 riconosce la piena legittimazione nel novero delle fattispecie agevolabili dell'impresa occasionale; al sussistere, infatti, di tutte le condizioni richieste l'ente sebbene solo associativo potrà svolgere un'impresa commerciale meritevole anche in via occasionale ovvero non stabilmente quanto ad offerta e continuità rispetto alla durata del periodo di imposta, sebbene essa debba soddisfare tutti i requisiti di cui all'art. 55 del TUIR (ad eccezione dell'abitualità ovviamente).

8.5. *Decommercializzazione ex lege di alcune particolari entrate, tra cui quelle derivanti dalla ricerca scientifica (art. 79, commi 3, 4, e 5 bis)*

Una ipotesi particolare è quella della ricerca scientifica di particolare interesse sociale alla quale il CTS dedica attenzione all'art. 79, comma 3¹⁸ affiancando nella decommercializzazione i proventi dell'attività di ricerca svolta direttamente dall'ETS da quelli in cui essi derivino da un'attività in cui sia, invece, affidata dall'ETS ad università ed altri organismi di ricerca.

Per la sola ricerca scientifica esercitata direttamente si condiziona la non imponibilità ad un requisito soggettivo costituito, come anticipato, dall'obbligo di reinvestimento integrale degli utili nell'attività e nella diffusione gratuita dei risultati, dovendosi altresì escludere che soggetti privati possano accedere in termini economici preferenziali alla capacità di ricerca e ai risultati prodotti.

Il legislatore tributario, all'art. 79, comma 4, esclude in via assoluta l'imponibilità di alcune entrate per i soli ETS di natura non commerciale; in particolare si tratta dei fondi provenienti da raccolte pubbliche effettuate occasionalmente in occasione di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione oppure di contributi ed apporti da parte di enti pubblici per lo svolgimento di attività in regime convenzionato o di accreditamento *ex art. 9, comma 1, lett. g)*, del D.Lgs. n. 517/1993.

Meno chiara è la disposizione di cui al successivo comma 5 *bis* dell'art. 79 il quale, per i soli enti associativi, si interessa di decommercializzare i contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative, proventi delle attività delle organizzazioni di volontariato, enti filantropici, associazioni di promozione sociale e società di mutuo soccorso

¹⁸ IANNACCONE, *Fondazioni*, in AA.VV., *Terzo settore*, cit., p. 114 ss.

tenendo conto anche del valore normale delle cessioni e prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciale.

Il rinvio agli artt. 84 e 85 del CTS darebbe, quindi, ad intendere che le attività proprie delle organizzazioni di volontariato ed enti filantropici, da un lato, e, dall'altro, delle associazioni di promozione sociale e società di mutuo soccorso non assumano rilievo ove rese ad un valore che sia pari al valore normale *ex art. 9 del TUIR*; il rinvio non è, però, chiaro e si presterà ad equivoche applicazioni.

9. *La decorrenza e gli effetti della ri- o de-commercializzazione (art. 79, comma 5 ter)*

L'art. 79, comma 5 *ter* si interessa della decorrenza degli effetti della ri-commercializzazione e della de-commercializzazione dell'ente del terzo settore; si tratta dell'ipotesi in cui un ETS svolga una impresa commerciale a titolo non più non principale ma, invece, principale e di quella inversa.

Il legislatore prevede in fatti, che se l'ETS diventasse da non commerciale a commerciale e viceversa la riqualificazione opererebbe dal periodo di imposta in cui si assume la natura di ente commerciale e, in via transitoria, da quello successivo a quello in cui opera il mutamento per i due periodi di imposta successivi a quello in cui avrà luogo l'autorizzazione.

La scelta è stata quella di fissare la decorrenza eccezionalmente dal periodo successivo a quello in cui avviene il mutamento ma solo per i due periodi successivi a quello in cui avrà luogo l'autorizzazione comunitaria; al di fuori di questo caso il mutamento dovrebbe operare nello stesso periodo di imposta in cui ha avuto luogo il mutamento.

La disposizione sembra presupporre che la natura commerciale dell'ente conseguente alla sopravvenuta principalit  o esclusivit  dell'impresa commerciale possa in automatico far perdere i benefici fiscali; in realt  si evidenzia come, seppur a certe condizioni, la principalit  di una impresa commerciale ovvero la natura commerciale di una delle attivit  di interesse generale fissate dall'art. 5 del CTS non sia di per s  idonea in via assoluta a cancellare il diritto all'agevolazione.

Si dovrebbe, pertanto, meglio ritenere che la disposizione intenda riferirsi al caso in cui vengano meno le condizioni previste per la non tassazione delle entrate variamente intese derivanti da una impresa commerciale esercitata in via sia non principale (ETS ente non commerciale) sia principale (ETS commerciale)

Il semplice mutamento del titolo (da non principale a principale e viceversa) sarebbe, infatti, irrilevante ai fini della spettanza dell'agevolazione ove persistessero le condizioni per questa richieste dalla legge.

10. *Impresa esercitata da un ente (commerciale o non commerciale) ETS e imposta sul valore aggiunto: brevi cenni*

In una visione di insieme della fiscalità dedicata agli ETS si nota il mantenimento, inevitabile, delle disposizioni ad oggi contenute nell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 dedicate agli enti non commerciali e non anche agli ETS¹⁹.

Le origini nazionali della categoria e delle regole ETS rende, quindi, fisiologica una ulteriore specialità della disciplina in esame rispetto a quella in generale dettata per gli enti non commerciali tra IRES ed IVA con criteri sostanzialmente unici.

In concreto ciò comporterà che un ente qualificabile come ETS, una volta ottenuta da parte del Governo l'autorizzazione comunitaria, sarà destinatario di uno statuto fiscale ETS per l'imposta sul reddito e di un altro statuto (coincidente con quello degli enti non commerciali) per l'IVA... evidente l'oneroso impegno di dover gestire regole e adempimenti profondamente diversi.

Ulteriore contesto normativo è quello delle operazioni IVA esenti fissate dall'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 il quale, nel novero delle esenzioni soggettive, non conosce ad oggi cessioni o prestazioni effettuate da ETS ma solo quelle effettuate da Onlus; tuttavia, sarebbe già possibile rinvenire delle operazioni esenti fra quelle tipizzate ove rapportate a quelle di cui si sostanziano le attività di interesse generale indicate dall'art. 5 del CTS.

11. *Il controllo, l'accertamento e la tutela*

11.1. *Il controllo e l'accertamento*

Il godimento dell'agevolazione fiscale costituito dalla non imponibilità delle diverse forme di entrata è sottoposto, come visto, al rispetto di una serie di condizioni legate al concreto sussistere di una serie di caratteristiche soggettive, oggettive, qualitative e quantitative fissate sia all'interno che all'esterno del titolo X («Regime fiscale degli enti del terzo settore») del codice.

Il codice (cui si deve, evidentemente, aggiungere, in quanto non diversamente disposto, l'applicazione del complesso dei poteri istruttori ed accertativi regolati dal D.P.R. n. 600/1973 dedicato all'accertamento delle imposte sui redditi ovvero dell'IRES cui afferisce l'agevolazione dedicata agli ETS) dedica al controllo puntuali indicazioni individuando nel comma 1 dell'art. 93 una serie di oggetti tra i quali «*d*) il diritto di avvalersi dei benefici anche fiscali e del 5 per mille derivanti dall'iscrizione» nel Runt.

Il comma 3 delimita il potere di controllo dell'ufficio del Registro unico na-

¹⁹Vedasi FICARI, *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del terzo settore*, cit., p. 78 ss.

zionale ai soli oggetti tipizzati dal comma 1 nelle lett. a), b) e c) e non anche nella lett. d).

Coerentemente a tale esclusione il successivo art. 94 attribuisce alla sola Amministrazione finanziaria il controllo della sussistenza del diritto al godimento delle agevolazioni fiscali come regolate dalle disposizioni del citato titolo X (artt. 79 ss.) confermando il pieno esercizio dei poteri istruttori previsti per le imposte sui redditi e sul valore aggiunto e prevedendo che l'ufficio del Runts debba trasmettere all'Agenzia gli «esiti dei controlli di competenza ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti».

Sulla scorta di tale patrimonio informativo e documentale l'ufficio finanziario potrà notificare un avviso di accertamento con il quale recuperare le imposte nella misura piena irrogando le relative sanzioni; a garanzia del contribuente è, però, previsto esplicitamente un contraddittorio rafforzato prescrivendo a pena di nullità dell'atto di accertamento che l'ufficio inviti l'ente a fornire dati e notizie rilevanti.

Emerge, quindi, un dato inequivoco: la non sussistenza delle agevolazioni stabilite dal CTS e, quindi, il controllo in fatto della presenza di tutti i requisiti spetta esclusivamente all'Agenzia delle Entrate con un atto impositivo che dovrà essere ritualmente notificato al contribuente al fine di consentire l'impugnazione entro 60 gg. davanti alla Corte di giustizia tributaria; il giudice tributario, pertanto, sarà investito della controversia relativa alla spettanza dell'agevolazione in ordine al concreto rispetto delle condizioni richieste dal CTS la cui natura è tributaria così come la relativa controversia.

Il legislatore delegato prevede, però, che l'accertamento della insussistenza delle condizioni per il godimento delle agevolazioni di per sé non dia luogo alla cancellazione dal registro in quanto essa spetta all'ufficio del Runts cui l'Agenzia è tenuta a trasmettere in base al comma 2 dell'art. 94 tutti gli esiti del controllo.

Si deve evidenziare come solo l'ufficio del Registro potrà disporre la cancellazione sulla base degli elementi trasmessi dall'Agenzia delle Entrate non in pendenza del giudizio tributario che si potrebbe instaurare a seguito della notifica dell'avviso e della sua opposizione nei sessanta giorni ma solo qualora il provvedimento dell'autorità tributaria, come precisato dall'art. 50, comma 1, del CTS, sia diventato definitivo perché non impugnato o perché la sentenza sfavorevole al contribuente sia passata in giudicato; se ne deve, pertanto, desumere che la cancellazione non sarà mai possibile qualora l'avviso sia annullato e quando il giudizio favorevole al contribuente si sia concluso con un giudicato sostanziale.

Tali evenienze dimostrano come l'Ufficio del Runts debba considerare attentamente il materiale ricevuto e, probabilmente, debba valutare l'opportunità di un ulteriore contraddittorio considerando, per l'appunto, che il giudice tributario di primo grado adito ben potrebbe, con sentenza di merito suscettibile di passare in giudicato sostanziale, confermare, invece, la presenza del presupposto agevolativo.

11.2. *La tutela verso l'avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate nega la spettanza delle agevolazioni e verso la cancellazione dell'iscrizione e il diniego di iscrizione al Runts*

Il piano della tutela del contribuente (ovvero dell'ETS che abbia applicato le agevolazioni fiscali di cui alla decommercializzazione dei proventi nonché quelle, comunque, conseguenti alla qualifica di ETS) resta affatto sviluppato nel CTS ma deve necessariamente essere chiarito in ragione sia della espressa attribuzione all'Agenzia delle Entrate di poteri di controllo e di accertamento sia dell'inevitabile pregiudizio sul piano dei diritti fondamentali del contribuente che la cancellazione o la mancata iscrizione al Registro causerebbero laddove non fosse riconosciuta una effettiva tutela davanti al giudice competente per materia.

Si deve premettere che, come è noto, la corte di giustizia tributaria di primo grado è l'unico giudice competente a giudicare in materia tributaria in presenza di un atto riconducibile al novero tipizzato nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

A) La prima ipotesi da affrontare è quella in cui l'Agenzia delle Entrate all'esito dei controlli fiscali di cui all'art. 94 del CTS notifici all'ente, già iscritto al Runts, un avviso di accertamento on il quale recuperi le minori imposte versate ed irroghi le relative sanzioni.

La soluzione alla prima questione andrebbe, allora, rinvenuta nella possibilità di ritenere necessaria la notifica del ricorso anche all'Agenzia creando, così, un litisconsorzio necessario fra parti pubbliche.

B) In ordine, invece, alle ipotesi in cui l'ufficio del Runts neghi espressamente l'iscrizione (a fronte del silenzio assenso previsto dal comma 4 dell'art. 47) o disponga la cancellazione dal Registro²⁰, occorre preliminarmente confermare come ai fini fiscali sia la cancellazione che il diniego di iscrizione, anche a seguito della precedente esperienza in materia di Anagrafe delle Onlus e relativo regime fiscale, possano essere considerati a tutti gli effetti veri e propri dinieghi di agevolazione e, quindi, atti impugnabili in CGT di 1 grado entro sessanta giorni dalla loro notifica.

Vi sono, però, alcune criticità di risolvere.

In primo luogo, la circostanza che, per quanto la materia sia tributaria e l'atto riconducibile al novero degli atti impugnabili, la parte pubblica che avrebbe notificato l'atto impugnabile sarebbe diversa dall'Agenzia delle Entrate, come, invece, capita nel caso dell'avviso di accertamento.

Quindi, il disposto sia dell'art. 47 del CTS il quale prevede che «Avverso il dinie-

²⁰ Altra ipotesi di cancellazione (a titolo di sanzione *sic!*) è prevista nel caso di attività diverse (art.6 CTS) da quelle di interesse generale (art.5 CTS), dall'art. 4 del Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 19 maggio 2021, n. 107 qualora non siano rispettati i limiti quantitativi e i rapporti di proporzionalità fra attività secondarie e attività di interesse generale.

go di iscrizione nel Registro è ammesso ricorso avanti al tribunale amministrativo competente per territorio» sia del successivo art. 50 il quale parimenti attribuisce al giudice amministrativo la competenza nel caso della cancellazione.

A fronte di ciò può essere di aiuto la giurisprudenza interessata alla tutela verso i dinieghi di iscrizione all'Anagrafe Onlus²¹; più in particolare si è di recente ribadito come spetti alla giurisdizione tributaria e non amministrativa la controversia relativa al provvedimento di cancellazione dell'iscrizione all'Anagrafe Onlus in ragione della ratio prettamente fiscale della disciplina fissata nel D.Lgs. n. 460/1997 e dell'effetto costitutivo della iscrizione ai fini del godimento dei benefici fiscali²².

Si evidenzia un precedente, invece, espressamente riguardante il diniego di iscrizione al Runtts di un trust c.d. di scopo costituito da una fondazione bancaria²³; in tal caso il giudice amministrativo non ha declinato la propria giurisdizione ed ha proceduto ad una sentenza di merito sebbene essa riguardasse il solo profilo del novero soggettivo degli ETS come corrispondente ai soli tipi civilistici e non anche ai soggetti aventi soggettività (solo) tributaria *ex art. 73 del TUIR*.

²¹ Cass., sez. un., 27 gennaio 2010, n. 1625/2010.

²² TAR Lazio, sez. II, 1 febbraio 2023, n. 1830 il quale si è pronunciato a seguito della sentenza CTP Roma n. 189/61/08 la quale aveva declinato la propria giurisdizione.

²³ TAR Campania, sez. I, 24 maggio 2023, n. 3158.

