



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Devoluzione patrimoniale gratuita da ente non commerciale (associazione) ad altro ente non commerciale (fondazione): riflessi in tema di imposte dirette ed indirette

di Stefano Fiorentino, Oriana Lombardi

Abstract

This article analyzes tax implications related to free transfer by an association, of its whole property in favour of a foundation and the following, connected, dissolution of the association itself.

Tax consequences related to the devolution of the association's property to the foundation are mainly due to the tax qualification of such subjects.

Therefore, it's necessary to interpret tax legislation in order to understand whether the association and the foundation are commercial entities or not and, also according to this, if the assets that the association wants to transfer belongs to the category of business goods (beni d'impresa) or not.

SOMMARIO: 1. Delimitazione del tema d'indagine ed individuazione delle problematiche rilevanti sul piano tributario - 2. L'inquadramento degli enti non commerciali tra i soggetti passivi Ires ai sensi dell'art. 73 del DPR n. 917/1986 - 3. Segue. Inquadramento dell'Associazione tra gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c del Tuir - 4. Segue. Inquadramento della Fondazione tra gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c - 5. Analisi delle contestazioni fiscali mosse all'Associazione e alla Fondazione e verifica dell'incidenza sulla qualificazione di tali enti come «non commerciali» - 6. Segue. Irrilevanza delle contestazioni ex art. 148, comma 8, Tuir mosse allo statuto dell'Associazione - 7. Effetti fiscali correlati alla devoluzione a titolo gratuito del patrimonio dell'Associazione (denaro e titoli) alla Fondazione: imposte sul reddito ed Iva - 8. Segue. L'imposta sulle donazioni e l'imposta di registro - 9. Conclusioni.

1. Delimitazione del tema d'indagine ed individuazione delle problematiche rilevanti sul piano tributario – Nel lavoro si analizzeranno le implicazioni fiscali connesse alla devoluzione a titolo gratuito, ad opera di un'Associazione, del suo intero patrimonio (costituito da denaro e titoli di investimento) in favore di una Fondazione ed al conseguente, connesso, scioglimento dell'Associazione stessa.

L'indagine trae origine da uno specifico quesito originato, tra l'altro, dalla necessità di contemperare nella devoluzione patrimoniale indicata, le implicazioni derivanti da processi verbali di constatazione già redatti dall'Agenzia delle Entrate nei confronti dei predetti Enti.

L'Associazione ha sede nel territorio nazionale ed è stata costituita con atto notarile. Dallo statuto emerge che è un ente «senza fini di lucro» e che ha come finalità «la promozione dell'istruzione, dell'aggiornamento e/o della formazione professionale del personale della Scuola e/o dell'Università siano esse pubbliche o private».

La Fondazione, dotata di personalità giuridica e di promanazione ecclesiastica, è anch'essa costituita con atto notarile. Precisamente, come emerge dallo Statuto, «non ha scopo di lucro» e «ispirandosi ai principi ed ai valori fondamentali della carità cristiana e della solidarietà sociale» ha come finalità «l'educazione cristiana...l'assistenza, la promozione e lo sviluppo della persona in età evolutiva, particolarmente quando sono presenti condizioni di handicap e di svantaggio sociale... l'organizzazione di attività riabilitative, diagnostiche e socio-sanitarie...la formazione tecnico-professionale di operatori nell'ambito sanitario, socio-sanitario e scolastico,... la ricerca scientifica inerente i problemi dell'handicap...».

E' evidente sin dalle premesse che le conseguenze fiscali dell'eventuale devoluzione del patrimonio dell'Associazione, composto da denaro e titoli di investimento, alla Fondazione dipendono *in primis* dalla qualificazione, ai fini tributari, di tali soggetti. In altre parole, la questione è incentrata sull'interpretazione della disciplina tributaria al fine di correttamente inquadrare l'Associazione tra gli enti commerciali oppure non commerciali e, anche in conseguenza di ciò, sulla riconducibilità del patrimonio che si intende devolvere alla categoria dei beni d'impresa o meno. Inoltre, al fine di un

corretto inquadramento fiscale dell'operazione, assume rilievo anche la natura fiscale della Fondazione che riceverà il patrimonio.

Come si vedrà, poi, la questione è resa più complicata dal fatto che sia l'Associazione che la Fondazione sono stati destinatari di contestazioni fiscali sfociate in processi verbali di constatazione e correlati avvisi di accertamento e, pertanto, è necessario tenere in considerazione anche le contestazioni mosse al fine di valutare le implicazioni fiscali dell'operazione.

E' evidente come la questione esposta impone di vagliare tutta una serie di problematiche rilevanti. E' noto come ai sensi dell'art. 73 del Tuir, tanto gli enti commerciali quanto quelli non commerciali siano soggetti passivi Ires, ma la distinzione tra tali categorie è fondamentale ai fini dell'individuazione della disciplina fiscale agli stessi rispettivamente applicabile. Il successivo art. 75 del Tuir, infatti, riconduce espressamente gli enti commerciali alle norme del Capo II e gli enti non commerciali alle norme del Capo III del Titolo II del Tuir. Nell'ambito di tale Capo dedicato agli enti non commerciali residenti, poi, si pongono questioni peculiari per gli Enti di tipo associativo (art. 148). Nel caso oggetto di studio, inoltre, tali profili sono connessi ad ulteriori delicate questioni quali la rilevanza dell'operazione ai fini dell'imposta di successione e donazione, disciplinata dal d.lgs. n. 346 del 31 ottobre 1990²⁴. Precisamente il legislatore, nel reintrodurre tale forma di imposizione con l'art. 2 del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, ha esteso il presupposto ai «trasferimenti ... per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione», laddove in precedenza colpiva solo l'arricchimento derivante da donazioni ed altre liberalità. Al di là delle problematiche interpretative sorte con riguardo all'estensione agli atti a titolo gratuito, nonché al connesso, difficile, coordinamento con l'imposta di registro derivante dal fatto che quest'ultima già prevedeva l'imposizione di alcuni atti a titolo gratuito (si pensi al comodato), si evidenzierà come l'atto di donazione è soggetto all'imposta di registro in termine fisso²⁵, con le modalità meglio specificate con riguardo al caso di specie.

²⁴ Così come modificato dall'art. 2 commi da 47 a 54 del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262.

²⁵ Sotto il profilo procedimentale, trattandosi dell'imposizione di atti *inter vivos*, il legislatore ha assunto a modello l'imposta di registro e, pertanto, per l'accertamento, la liquidazione, la riscossione ed il rimborso, l'art. 60 del d.lgs. n. 346/1990 rinvia alle regole fissate dal t.u. registro.

2. L'inquadramento degli enti non commerciali tra i soggetti passivi Ires ai sensi dell'art. 73 del DPR n. 917/1986 - L'art. 73 del Tuir individua i soggetti passivi Ires, distinguendoli in quattro gruppi (comma 1). Come si vedrà, una tale classificazione è particolarmente importante perché correlata a quanto previsto dall'art. 75 del Tuir che individua la disciplina applicabile alle diverse categorie di soggetti passivi. Il primo gruppo (lettera *a*) è formato dalle società di capitali, società cooperative e società di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato; il secondo gruppo (lettera *b*) dagli enti pubblici e privati (diversi dalle società), nonché dai trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, residenti nel territorio dello Stato; il terzo gruppo (lettera *c*) dai cosiddetti enti non commerciali, cioè dagli enti pubblici e privati (diversi dalle società), nonché dai trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; il quarto gruppo (lettera *d*), infine, da società ed enti di ogni tipo, non residenti nel territorio dello Stato. Come già anticipato, dalla riconduzione in tali categorie discende la disciplina fiscale applicabile così come puntualmente stabilito nel successivo art. 75 (precisamente, le disposizioni della Sez. I, Capo II, per le società e gli enti di cui alle lettere *a* e *b*, quelle del Capo III, per gli enti non commerciali di cui alla lettera *c* e quelle dei capi IV e V, per le società e gli enti non residenti di cui alla lettera *d*).

Per i soggetti di cui alla lettera *a* (società commerciali), come è noto, la riconduzione in tale categoria dipende esclusivamente dal modello societario prescelto, essendo irrilevante ogni valutazione sull'attività effettivamente esercitata. Un tale riscontro è invece fondamentale per stabilire se gli enti (diversi dalle società) sono riconducibili alla categoria di cui alla lettera *b* (enti commerciali), ovvero a quella di cui alla lettera *c* (enti non commerciali). A tal proposito assume particolare importanza la distinzione tra enti riconducibili alla lettera *b* (enti commerciali) ovvero alla lettera *c* (enti non commerciali), in quanto il reddito delle società e degli enti commerciali è sempre qualificabile reddito d'impresa così come appartengono al regime dei «beni d'impresa» tutti i beni appartenenti al patrimonio di tali enti; gli enti non commerciali,

invece, possono essere titolari sia di redditi d'impresa che di redditi di altra natura²⁶, ed una simile distinzione si riflette sul regime fiscale dei beni appartenenti a tali enti.

I criteri per compiere una tale fondamentale distinzione tra enti commerciali (lettera *b*) ed enti non commerciali (lettera *c*) prendono le mosse dalle indicazioni normative evidenziate (art. 73, comma 1) e, pertanto, sono fondate sulla circostanza che l'ente abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (enti commerciali) o meno (enti non commerciali).

I commi 4 e 5 del medesimo articolo si occupano poi di definire il concetto di esercizio esclusivo o principale di un'attività commerciale, individuando due distinti criteri. Ai sensi del comma 4, «l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto»²⁷.

Solo laddove manchi l'atto costitutivo o lo statuto nelle forme predette, il comma 5 precisa come l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato²⁸. Quest'ultimo criterio si applica invece in ogni caso con riferimento agli enti non residenti.

Inoltre, è importante precisare come, in virtù del richiamato comma 4, secondo periodo, se la legge, l'atto costitutivo o lo statuto prevedono diverse attività, occorre

²⁶ In ordine al regime fiscale degli enti non commerciali, si veda, *ex multis*: C. SACCHETTO, *L'imposizione degli enti non commerciali nel testo unico*, in *Circolari Corr. Trib.*, 1989, n. 8; F. GALLO, *I soggetti del libro primo del Codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, n. 3, 345 ss.; A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 327 ss.; M. INTERDONATO, *Il reddito complessivo degli enti non commerciali*, in *Aa. Vv., L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, diretta da Tesauro, Torino, 1996; A. FEDELE, *Introduzione*, in *Aa. Vv., Il regime fiscale delle associazioni*, a cura di A. Fedele, Padova, 1998, XXV ss.; L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999; V. FICARI, *Disciplina fiscale degli enti non commerciali*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di A. Miccinesi, Padova, 1999, 659 ss.; A. PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Torino, 2001; F. PADOVANI, *Problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettiva di riforma*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 765 ss.; A. URICCHIO, *Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2004, n. 20, 1452 ss.

²⁷ Sul punto si veda A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., 327 ss. L'Autore evidenzia il ruolo dello statuto per determinare l'oggetto principale dell'ente. Precisamente tale oggetto deve consistere in un'attività che «direttamente determina, in via esclusiva o concorrente con altre, la soddisfazione dell'interesse sociale, il conseguimento del risultato per cui l'ente è istituito». Sul tema, anche G. FRANSONI, *La rilevanza degli oggetti e degli scopi degli enti diversi dalle società ai fini dell'individuazione del regime fiscale*, in *Riv. giur. trib.*, 1997, 485 ss.

²⁸ Così, Cass., Sez. Trib., 24 luglio 2002, n. 10818, in *bancadati Big*, Ipsoa.

individuare l'attività-fine rispetto alla/e attività mezzo e tale disposizione qualifica come oggetto principale l'attività fine. Inoltre, la distinzione (tra attività principale e accessoria) deve essere valutata sul piano qualitativo e non meramente quantitativo (in funzione delle entrate), né in funzione dell'impegno organizzativo richiesto dalle diverse attività: l'attività che esprime l'oggetto principale (o esclusivo) dell'ente, è bene ribadire, è normativamente stabilita in quella «essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto».

Una volta individuata l'attività che esprime l'oggetto esclusivo o principale dell'ente in base ai criteri stabiliti dai commi 4 e 5, è necessario verificarne la natura commerciale o meno. A tal fine, sia pure nei limiti di quanto strettamente necessario per la presente indagine, si intende per attività commerciale l'espletamento di determinate attività idonee a produrre reddito d'impresa, sulla scorta di quanto stabilito nell'art. 55 del Tuir. Segnatamente, ai sensi di tale disposizione, si fa riferimento all'esercizio abituale ed economico²⁹ delle attività indicate nell'art. 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, ed alle prestazioni di servizi non ricomprese nell'art. 2195, solo se organizzate in forma d'impresa, nonché alle altre attività espressamente elencate nel predetto art. 55³⁰.

²⁹ Con riguardo all'attività d'impresa, si ritiene che, affinché possa rispondere al requisito dell'«economicità», è sufficiente che i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi coprano i costi (in tal senso: E. NUZZO, *Questioni in tema di tassazione degli enti non economici*, in *Rass. trib.*, 1985, I, 124 ss.; F. GALLO, *I soggetti del libro primo del Codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, cit., 349 ss.; L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, cit., 260; A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., 336 ss.; V. FICARI, *Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativa*, in L. castaldi – V. Ficari – P. Puri – P. Rossi, *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998, 5 ss.). Non manca però chi ritiene che sia necessario che la gestione dell'attività sia impostata in guisa da consentire all'ente il conseguimento di un margine di profitto (in tal senso, A.M. PROTO, *Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate*, in *Rass. Trib.*, 1995, 554 ss.; C. SACCHETTO, *L'imposizione degli enti non commerciali nel testo unico*, cit., 25; E. ANTONINI, *Considerazioni sull'imposizione degli enti pubblici non economici*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1978, I, 588 ss.).

³⁰ Sulla nozione di reddito d'impresa si veda, *ex multis*, A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa*, Milano, 1982; ID., voce *Impresa e imprenditore: II) dir. Trib.*, in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989, 3-4; G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 35 ss.; G. TABET, *Il reddito d'impresa nel quadro delle categorie reddituali*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa. Saggi*, (a cura di Tabet), Padova, 1997, 1 ss.; V. FICARI, *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004. Con riguardo specifico all'attività commerciale posta in essere da un ente non commerciale, come è noto, l'art. 143 conferma l'applicabilità delle disposizioni generali degli artt. 55, 73 e 149 del Tuir, con una importante correzione, però, per quanto riguarda quelle attività consistenti in prestazioni di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile. Infatti, l'art. 143, comma 1, seconda parte dispone che - ferma restando la natura di enti non commerciali dei soggetti che le pongono in essere - non si considerano attività commerciali e non sono, quindi, soggette al regime del reddito di impresa le prestazioni di servizi di cui al comma 2 dell'art. 55 non rientranti nell'art. 2195, a condizione che esse siano rese dall'ente non commerciale a) in conformità

Sul concetto di residenza, infine, si sofferma il comma 3 dell'art. 73, in virtù del quale un soggetto è residente quando abbia nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo d'imposta, la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale. Ferme tali indicazioni generali sul concetto di residenza, esulano dal tenore del presente lavoro ulteriori approfondimenti sui profili problematici connessi alla residenza stessa³¹, atteso che entrambi gli enti del caso di specie sono pacificamente residenti nel territorio dello Stato.

Nel concludere la disamina sui criteri di qualificazione dei soggetti passivi Ires nell'ambito delle lettere *a, b, c, d*, dell'art. 73, comma 1, è opportuno ribadire che tale distinzione è strettamente funzionale all'individuazione della disciplina fiscale applicabile a tali soggetti e quindi si riflette sul regime dei beni appartenenti al loro patrimonio.

3. Segue. Inquadramento dell'Associazione tra gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c del Tuir - Una volta delineati in via generale i profili qualificatori sul piano fiscale degli enti, è possibile stabilire l'esatta natura di ente commerciale o non commerciale dell'Associazione.

L'Associazione, come emerge dallo Statuto redatto in forma di atto pubblico, è «senza fini di lucro» ed ha come finalità «la promozione dell'istruzione, dell'aggiornamento e/o della formazione professionale del personale della Scuola e/o dell'Università siano esse pubbliche o private» (Statuto).

Si tratta, quindi, di un ente diverso dalle società, sicuramente residente nel territorio dello stato (Statuto), dotato di statuto redatto in forma di atto pubblico, ma

alle finalità istituzionali dell'ente medesimo, *b*) senza specifica organizzazione e *c*) verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. Sulle interrelazioni fra l'art. 55 e l'art. 143 del Tuir, si veda, F. GALLO, *Fondazioni e Fisco*, in *Rass. Trib.*, 4, 2004, 1159.

³¹ Sul punto, per una panoramica sulle problematiche connesse alla nozione di residenza fiscale, si rinvia a C. SACCHETTO, *La residenza fiscale delle società*, in *Gazz. Val. comm. Int.*, 1988, 121 ss.; A. MANZITTI, *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle società*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, III, 181; G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999; R. LUPI – S. COVINO, *Sede dell'amministrazione, oggetto principale e residenza fiscale delle società*, in *Dialoghi*, 2005, 297 ss.; G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale ed imposizione sui redditi*, Giuffrè, 2008.

soprattutto, considerata la finalità dell'ente stesso statutariamente sancita, è evidente che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Inoltre, come si evince anche da quanto esposto nel paragrafo precedente, non vi è, in linea generale, un'incompatibilità assoluta tra lo svolgimento di attività commerciale e la qualificazione in capo all'Associazione di ente non commerciale di cui all'art. 73, comma 1, lett. c, in quanto è pacifico che anche l'ente qualificabile come non commerciale può svolgere un'attività commerciale (purché strumentale e accessoria rispetto all'attività primaria).

Come più volte ribadito anche in giurisprudenza, infatti, «... è ben possibile l'esercizio di attività commerciali da parte di enti non commerciali (ovviamente con l'applicazione a tali attività del regime fiscale cui le stesse sono comunemente soggette)...»³².

Pertanto, lo svolgimento in concreto di una specifica attività avente natura commerciale ai sensi dell'art. 55 del Tuir, non inficia di per sé la natura non commerciale dell'ente e la connessa applicazione delle disposizioni di cui al Capo III, a condizione che, ovviamente, l'Ente non abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali³³.

In proposito, si è visto come il comma 4 dell'art. 73 del Tuir, per definire il concetto di esercizio esclusivo o principale di un'attività commerciale, individua il seguente criterio: «l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto». Nel caso di specie, vi è uno statuto in forma di atto pubblico da cui, ferma l'assenza di scopo di lucro, si evince che l'attività principale e, cioè, quella essenziale per realizzare direttamente gli scopi statutari, non ha natura commerciale: l'art. 3 dello Statuto, infatti, prevede come finalità istituzionale dell'ente

³² Cfr., *ex multis*, Cass. sez. Trib., 20 ottobre 2006, n. 22598, in *bancadati Big*, Ipsoa.

³³ “Diversamente, l'ente, ancorchè dichiarato finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale”: Min. fin. Circ. 12 maggio 1998, n. 124/E, in *bancadati Big*, Ipsoa.

«la promozione dell'istruzione, dell'aggiornamento e/o della formazione professionale del personale della Scuola e/o dell'Università siano esse pubbliche o private».

In luce di ciò può concludersi che, in virtù di quanto previsto dall'art. 73, nonché di quanto sancito nello Statuto redatto per atto pubblico, l'Associazione è qualificabile fiscalmente come ente non commerciale riconducibile alla lettera *c*, del suddetto articolo e, pertanto, ad esso si applicheranno le norme di cui al Capo III (*ex art. 75*).

4. Segue. Inquadramento della Fondazione tra gli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c - Anche per l'inquadramento fiscale della Fondazione è possibile sviluppare un discorso analogo a quello testé esposto con riguardo all'Associazione.

Come già accennato, la Fondazione ha personalità giuridica ed è di promanazione ecclesiastica; come emerge dallo Statuto redatto in forma di atto pubblico «non ha scopo di lucro» e, «ispirandosi ai principi ed ai valori fondamentali della carità cristiana e della solidarietà sociale», ha come finalità «l'educazione cristiana...l'assistenza, la promozione e lo sviluppo della persona in età evolutiva, particolarmente quando sono presenti condizioni di handicap e di svantaggio sociale... l'organizzazione di attività riabilitative, diagnostiche e socio-sanitarie...la formazione tecnico-professionale di operatori nell'ambito sanitario, socio-sanitario e scolastico,... la ricerca scientifica inerente i problemi dell'handicap...» (Statuto).

Inoltre, anche in tale caso torna utile ribadire che non è in assoluto precluso ad un Ente non commerciale lo svolgimento di attività commerciale, purchè questa sia strumentale rispetto all'attività principale dell'Ente e cioè a quella essenziale per realizzare direttamente gli scopi statutari.

Tanto considerato, dal combinato disposto dell'art. 73 del Tuir e di quanto sancito nello Statuto redatto in forma di atto pubblico, deriva che anche la Fondazione è un ente non commerciale, riconducibile alla lett. *c*, e, pertanto, ad essa troveranno applicazione le norme di cui al Capo III (*ex art. 75*).

5. Analisi delle contestazioni fiscali mosse all'Associazione e alla Fondazione e verifica dell'incidenza sulla qualificazione di tali enti come non commerciali - Come accennato, sia l'Associazione che la Fondazione sono state

destinatario di contestazioni fiscali i cui esiti hanno dato luogo a processi verbali di constatazione e correlati avvisi di accertamento.

Nell'intento di cogliere eventuali ripercussioni di tali rilievi sulla natura non commerciale degli Enti in parola, si rileva *in primis* come non si rinvenga alcuna contestazione ai sensi dell'art. 149 del Tuir, disposizione che, come è noto, contempla l'ipotesi in cui «indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta» (comma 1)³⁴. In altre parole non si contesta all'Associazione la perdita della qualifica di ente non commerciale, così come attribuita ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. *c*. Un tale rilievo, infatti, avrebbe implicato la non applicazione all'Ente delle norme di cui al Capo III, bensì di quelle di cui al Capo II che, ai sensi dell'art. 75, disciplinano le società e gli enti commerciali. Nel caso di specie, però, negli atti non emerge mai una simile contestazione, anzi, in senso confermativo della natura di ente non commerciale dell'Associazione, si afferma:

1) che la stessa ha svolto un'attività commerciale (peraltro dichiarata come tale dalla stessa Associazione);

2) che tale attività commerciale è strumentale rispetto alla finalità perseguita dall'Associazione e sancita nello Statuto;

3) che tale attività deve essere imputata alla Fondazione e, pertanto, in relazione alla stessa, l'Associazione avrebbe agito come mero soggetto interposto.

Con riguardo al punto n. 1 si evidenzia come i rilievi mossi si concludono con una affermazione ben precisa: «L'attività svolta ... dall'Associazione ha natura commerciale, in quanto, pur se svolta in ossequio alle disposizioni di cui all'art. 3 dello statuto, la formazione professionale è stata rivolta nei confronti di terzi dietro corrispettivo e non effettuata nei confronti dei soci».

³⁴ L'art. 149 «contiene una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale, qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente eserciti quale attività principale un'attività commerciale»: Min. fin. Circ. 12 maggio 1998, n. 124/E, cit. Sul tema, M. INTERDONATO, *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario del regime degli enti non commerciali: attività principale attività prevalente e finalità antielusive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, 221 ss.; A FEDELE, *Introduzione*, in Aa. Vv., *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., XXV.

Una tale contestazione implica le seguenti, importanti precisazioni. Innanzitutto l'attività di cui si discute ha pacificamente natura commerciale anche per lo stesso Ente che ha posto in essere l'attività, altrimenti non si spiegherebbe il regime fiscale già adottato dallo stesso. L'Associazione, infatti, ha dichiarato, in sede ispettiva che «L'associazione si avvale delle disposizioni agevolative di cui alla legge n. 398/91 e, pertanto, le fatture vengono emesse in numerazione progressiva e registrate...». Ciò peraltro è riscontrato in concreto anche dall'Amministrazione finanziaria che, con riguardo al regime contabile adottato, afferma: «l'associazione ha adottato il regime contabile di cui alla legge n. 398/91, il quale prevede unicamente la numerazione e conservazione delle fatture emesse e l'effettuazione della liquidazione periodica iva...» (pvc), nonché, in conclusione «l'Associazione, in relazione alla tassazione dei proventi da attività commerciale svolta, ha esercitato l'opzione per l'applicazione del regime agevolato di cui alla legge n. 398/91» (pvc).

Non è in discussione quindi la natura commerciale dell'attività educativa considerata, correttamente dichiarata come tale anche dall'Associazione, ma solo la spettanza di determinati regimi agevolativi.

E' invece importante ribadire che la specifica attività commerciale era comunque svolta in conformità alle finalità sancite nello statuto e, pertanto ad esse strumentale ed accessoria. A riconferma di ciò si sottolinea come nello stesso pvc si dà atto di un'attività di beneficenza posta in essere dall'Associazione in virtù della quale «l'associazione ha impegnato nel 2008, a titolo di contributo a fondo perduto la somma di euro ...».

Inoltre, gli stessi Verificatori imputano i ricavi contestati ai sensi dell'art. 144 del Tuir, Capo III, che è intitolato *Enti non commerciali residenti* e non ai sensi degli artt. 83 e seg. del Tuir, Capo II, intitolato *società ed enti commerciali residenti* e ciò ad ulteriore conferma della natura non commerciale dell'Ente, ritenuta tale anche in esito alle specifiche contestazioni formulate dall'Agenzia delle Entrate.

Né una tale conclusione è in alcun modo inficiata dalla ulteriore contestazione mossa, e cioè che l'attività commerciale è stata svolta in qualità di interposto della Fondazione e che «i ricavi generati dall'attività commerciale per l'anno ... vadano attratti a tassazione in capo alla Fondazione» (pvc).

Tale profilo, infatti, non inerisce affatto alla natura di ente commerciale o non commerciale dell'Associazione, ma, implicando una riferibilità fiscale dell'attività commerciale in capo alla Fondazione, impone al più una ulteriore verifica della permanenza della qualifica di ente non commerciale in capo alla Fondazione stessa. Anche tale profilo, però, può essere agevolmente superato, se si considera che, ferma la riconducibilità della Fondazione tra gli enti non commerciali in base alle inequivoche previsioni statutarie redatte per atto pubblico, non è sollevato nel pvc alcun rilievo ai sensi dell'art. 149, comma 1, neppure nei confronti della Fondazione, per cui è indirettamente confermata la natura accessoria e strumentale dell'attività commerciale considerata, rispetto agli scopi primari indicati nello Statuto.

In particolare, nel riferire l'attività commerciale (ufficialmente svolta dall'Associazione) alla Fondazione e pur negando la spettanza del regime agevolato ex L. 398/91, è sostanzialmente riconosciuta anche dai Verificatori la natura strumentale di tale attività commerciale, e con essa la permanenza (anche) in capo alla Fondazione della natura di ente non commerciale (ed infatti, come già detto, i ricavi sono contestati ai sensi dell'art. 144 del Tuir – redditi degli enti non commerciali - e non ai sensi degli artt. 81 e seg. – redditi delle società e degli enti commerciali).

6. Segue. Irrilevanza delle contestazioni ex art. 148, comma 8, Tuir mosse allo statuto dell'Associazione - In luce di quanto esposto nel paragrafo precedente e, cioè, di quanto effettivamente contestato all'Associazione dall'Agenzia delle Entrate, si rivelano poco in linea con le conclusioni cui la stessa Amministrazione finanziaria giunge, i rilievi mossi allo Statuto dell'Ente.

L'Ufficio, infatti, elenca gli elementi che ritiene mancanti nell'atto costitutivo e nello statuto, individuandoli precisamente nei requisiti di cui al comma 8 dell'art. 148, quali il presupposto di democraticità della vita associativa (lett. *c*, *d* ed *e* del comma 8), nonché il divieto di distribuzione di utili (lett. *a* del comma 8) e lo specifico vincolo di devoluzione del patrimonio previsto dalla lett. *b* del comma 8.

In proposito, è necessario precisare che l'art. 148, nei primi commi, individua una serie di attività che, se svolte da enti associativi, «non si considerano commerciali», pur

essendo oggettivamente commerciali³⁵; il co. 8 dell'art. 148, evocato dall'Ufficio, in particolare stabilisce che: «Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata» e poi effettivamente elenca tali condizioni. Ed è proprio di tali condizioni e requisiti che l'Ufficio ha constatato la mancanza nello Statuto dell'Associazione.

In realtà, come emerge chiaramente dalla lettura del comma 8 dell'art. 148, tali requisiti, laddove presenti negli statuti di enti associativi, consentono, come già accennato, di considerare non commerciali determinate attività che invece risulterebbero oggettivamente commerciali. In altre parole, le specifiche attività (commerciali) indicate nei commi 3, 5, 6 e 7 dell'art. 148, se svolte da enti non commerciali di tipo associativo ed in presenza dei tassativi requisiti previsti nel successivo comma 8, «non si considerano commerciali» (e quindi tendenzialmente non si considerano imponibili).

Tanto rilevato, può affermarsi che in effetti il riferimento all'art. 148, comma 8, appare inconferente rispetto ai rilievi mossi dall'Agenzia delle Entrate, laddove non è mai contestata la erronea decommercializzazione di una delle attività commerciali indicate nei commi 3, 5, 6 e 7 dell'art. 148. Si è già visto, infatti, che le contestazioni sono rivolte esclusivamente a:

- negare la spettanza del regime agevolato di cui alla Legge n. 398/91 per la tassazione dell'attività commerciale accessoria svolta, e come tale dichiarata dall'Associazione;

- riferire fiscalmente i proventi di tale attività direttamente in capo alla Fondazione.

Conclusivamente sul punto, la mancanza dei requisiti indicati nell'art. 148, comma 8, nello statuto dell'Associazione, anche in ragione delle contestazioni fiscali mosse,

³⁵ Sulla disciplina degli enti di tipo associativo, L. TOSI, *Gli enti di tipo associativo*, in Aa. Vv., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, cit.; A. FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, cit., 327 ss.; A. URICCHIO, *Gli enti associativi nell'Irpeg*, in *boll. Trib.*, 1993, 1359. In giurisprudenza, per la precisazione che l'esclusione delle attività in questione dalla sfera della commercialità implica la non imponibilità dei redditi che ne dovessero scaturire, cfr., Cass., sez I, 15 aprile 1993, n. 4478, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, II, 449; Cass., sez. trib., 17 settembre 2001, n. 11649, in *GT*, 2002, 339.

non inficia in alcun modo la natura di ente non commerciale dell'ente stesso, né tantomeno incide sulla devoluzione a titolo gratuito del proprio patrimonio.

7. Effetti fiscali correlati alla devoluzione a titolo gratuito del patrimonio dell'Associazione (denaro e titoli) alla Fondazione: imposte sul reddito ed Iva -

Tutto quanto esposto finora ci consente di valutare le implicazioni fiscali relative alla devoluzione a titolo gratuito del patrimonio dell'Associazione, rappresentato da denaro e titoli, in favore della Fondazione. A tal fine, fondamentale punto di partenza è proprio la natura commerciale o non commerciale dei soggetti coinvolti. Sul punto, nei paragrafi precedenti, si è acclarato come sia l'Associazione che la Fondazione siano Enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c, con la conseguente applicazione delle norme del Capo III, in virtù di quanto espressamente sancito nell'art. 75 del Tuir. E' stato anche verificato che una tale conclusione non risulta inficiata dalle contestazioni mosse dall'Agenzia delle Entrate.

Una volta verificata la natura dei soggetti coinvolti e le norme applicabili agli stessi (Capo III), i titoli ed il denaro, costituenti il patrimonio dell'Associazione, non sono qualificabili come *beni relativi all'impresa* in virtù delle seguenti ragioni.

In primo luogo gli stessi non si possono qualificare come beni d'impresa direttamente riferibili all'attività commerciale accessoria (è evidente, infatti, che non si tratta di beni strumentali, beni merce, ecc.).

In secondo luogo, bisogna considerare che una tale qualificazione non discende neppure dalla riconduzione dell'Associazione tra gli enti commerciali, ipotesi che, come si è visto, è da escludere. Si è già detto, infatti, che una tale qualificazione avrebbe imposto (già in sede di contestazioni) l'applicazione del regime fiscale per essi previsto al Capo II che disciplina le società e gli enti commerciali (e non al Capo III).

Per tali motivi la devoluzione a titolo gratuito del patrimonio dell'Associazione genera un'entrata non riconducibile ad alcuna delle categorie reddituali indicate nell'art. 6 del Tuir, né la stessa è rilevante in base ai criteri di determinazione del reddito complessivo di cui all'art. 8, così come richiamati dall'art. 143, comma 2, in tema di enti non commerciali residenti.

Ad una simile conclusione può giungersi anche ai fini Iva. L'operazione in parola, infatti, non è rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, perché, trattandosi di un

trasferimento gratuito di denaro e titoli non costituenti beni d'impresa ad opera di ente non commerciale, non rientra nel campo di applicazione del tributo. In particolare il trasferimento in parola non è riconducibile alle operazioni imponibili di cui all'art. 1 del D.P.R. 26-10-1972, n. 633, in quanto non è effettuato nell'esercizio di attività d'impresa³⁶.

8. Segue. L'imposta sulle donazioni e l'imposta di registro – Trattandosi, peraltro, di un trasferimento a titolo gratuito ed acclarata la nozione amplissima del termine «donazione» ai fini fiscali, deve valutarsi l'eventuale applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni di cui al d.lgs. n. 346/1990³⁷.

In via generale il trasferimento in parola è assoggettato all'imposta sulle donazioni, in virtù di quanto statuito in via generale dall'art. 1 del D.Lgs. n. 346/1990³⁸, che considera in modo amplissimo gli incrementi patrimoniali acquisiti a titolo successorio o anche in seguito ad atti di trasferimento a titolo gratuito tra vivi. Ad un primo inquadramento, quindi, alla devoluzione del patrimonio dell'Associazione consegue l'applicazione dell'imposta con aliquota pari all'8 per cento ai sensi dell'art. 2, comma 49, del D.L. n. 262/2006, sull'ammontare complessivamente rappresentato dal denaro e dal valore dei titoli (fondi di investimento) così come risultante da «pubblicazioni fatte o prospetti redatti a norma di legge o regolamento» (art. 16, comma 1, lett. c e 56 del D.Lgs. n. 346/1990).

Sul punto si rileva, peraltro, che la devoluzione a titolo gratuito in esame, pur essendo riconducibile al tributo in parola, potrebbe beneficiare del regime di esenzione

³⁶ Per comodità di lettura si ricorda che l'art. 1, rubricato “Operazioni imponibili” del D.P.R. 26-10-1972, n. 633, recita: “L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”.

³⁷ *Ex multis*, G. GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, 1 ss.; D. STEVANATO, *Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio*, Padova, 2000; A. FEDELE, *Le innovazioni della l. 342 del 2000, La definizione della ratio del tributo, i rapporti con l'imposta di registro*, in AA. VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 64; G. MARONGIU, *La riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni*, in AA. VV., *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Consiglio nazionale del notariato. Collana studi, n. 16, Milano, 2001, 3 ss.

³⁸ A. URICCHIO, *Gli atti di liberalità nel nuovo Testo unico successioni e donazioni*, in *Corr. Trib.*, 1991, n. 33, 2433; C. SACCHETTO, *La donazione nel diritto tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, n. 12, 989; A. FEDELE, *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, n. 10, 799. In particolare, sull'assimilazione, ormai pacifica, ai fini dell'imposta in parola tra successioni e atti gratuiti, si veda F. BOSELLO, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, vol. IV, II ed. Padova, 2001, 214.

di cui all'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 346/1990. Tale disposizione, infatti, rubricata «Trasferimenti non soggetti all'imposta», prevede, al comma 1, che «Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelli a favore delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461».

La medesima normativa, ai successivi commi 2 e 3, prevede che: «I trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma» (comma 2). «Nei casi di cui al comma 2 il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredità o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalità indicate dal testatore o dal donante. In mancanza di tale dimostrazione esso è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali dalla data in cui avrebbe dovuto essere pagata» (comma 3).

È evidente che il comma 1 prevede un'esenzione di carattere soggettivo a vantaggio di organismi che hanno quale esclusivo scopo statutario la cura di determinati interessi di particolare rilievo sociale. La medesima agevolazione è peraltro riconosciuta anche alle fondazioni legalmente riconosciute che ricevono il trasferimento nell'ambito delle medesime finalità, pur non avendo per scopo esclusivo statutariamente sancito le finalità di cui al comma 1 (comma 2).

Per verificare la spettanza dell'esenzione in esame alla devoluzione del patrimonio dell'Associazione, occorre preliminarmente riesaminare gli scopi della Fondazione, così come delineati nello statuto. A tal proposito è utile ricordare che la Fondazione, «ispirandosi ai principi ed ai valori fondamentali della carità cristiana e della solidarietà sociale» ha come scopo «l'educazione cristiana...l'assistenza, la promozione e lo sviluppo della persona in età evolutiva, particolarmente quando sono presenti

condizioni di handicap e di svantaggio sociale... l'organizzazione di attività riabilitative, diagnostiche e socio-sanitarie... la formazione tecnico-professionale di operatori nell'ambito sanitario, socio-sanitario e scolastico,... la ricerca scientifica inerente i problemi dell'handicap...» (Statuto).

Pur essendo innegabili le finalità non commerciali sancite nello statuto della Fondazione, come tali riconducibili in senso lato a quelle indicate nel comma 1, non si ravvisa però una perfetta coincidenza delle previsioni statutarie con quanto tassativamente ivi stabilito.

Per tale ragione si ritiene, prudenzialmente, di ricondurre l'operazione di devoluzione in oggetto alla disciplina di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 346/90.

In tal senso la spettanza dell'esenzione risulta subordinata alle seguenti condizioni:

- nell'atto di trasferimento gratuito, il donante (Associazione) dovrà specificare espressamente le finalità per le quali la devoluzione è disposta;

- le finalità indicate dal donante quale vincolo di destinazione del patrimonio devoluto dovranno coincidere con quelle indicate al comma 1;

- entro cinque anni dall'accettazione della donazione il beneficiario (Fondazione) dovrà effettivamente impiegare il patrimonio donato per la/e finalità indicata/e dal donante, nella consapevolezza che in mancanza di idonea dimostrazione di ciò, l'esenzione verrà meno; in mancanza di tale effettivo impiego o della sua dimostrazione, infatti, la Fondazione sarà tenuta «*al pagamento dell'imposta con gli interessi legali...*» dalla data del trasferimento (comma 3), nell'ammontare determinato secondo le regole indicate sopra nel presente paragrafo.

L'operazione di trasferimento gratuito, infine, ai sensi del comma 1 dell'art. 55 del D.Lgs. n. 346/90, sarà soggetta a registrazione in termine fisso. A tali fini è tra l'altro utile chiarire che, anche nell'ipotesi in cui il trasferimento a titolo gratuito beneficiasse del regime di esenzione di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990, non si darebbe luogo al pagamento dell'imposta proporzionale di registro, così come stabilito dall'art. 55,

comma 2 del medesimo decreto, che sancisce espressamente la gratuità della registrazione³⁹.

9. Conclusioni - Alla stregua delle considerazioni complessivamente svolte, si espongono le seguenti sintetiche osservazioni.

Con riguardo alla natura fiscale sia dell'Associazione che della Fondazione, si è concluso per la qualificazione di enti non commerciali, riconducibili alla lettera c, comma 1, dell'art. 73. In conseguenza di ciò, ad essi si applicano le norme di cui al Capo III del Tuir, in virtù di quanto sancito nel successivo art. 75 e, nel caso di specie, i beni oggetto di eventuale donazione non sono riconducibili al regime dei «beni d'impresa».

Si è evidenziato, poi, come una tale conclusione sulla natura dell'Associazione e della Fondazione non risulta contraddetta dai rilievi mossi dall'Agenzia delle Entrate. Nel processo verbale di constatazione preso in considerazione, infatti, non è mai contestata a tali soggetti la perdita della qualifica di ente non commerciale ai sensi dell'art. 149 del Tuir. Si afferma solo che l'Associazione ha svolto un'attività commerciale e che tale attività, effettivamente strumentale rispetto alla finalità perseguita dalla stessa e sancita nello Statuto, deve essere imputata alla Fondazione. Ad analoghe conclusioni si è giunti con riferimento alla Fondazione, laddove, anche in esito all'analisi delle contestazioni mosse e, quindi, dell'imputazione a tale ente dei proventi dell'attività commerciale, non è mai negata la natura di ente non commerciale della stessa.

Si è verificato, infine, che la contestazione mossa nel pvc sulla mancanza, nello statuto dell'Associazione, dei requisiti indicati nell'art. 148, comma 8, non inficia in alcun modo la natura «non commerciale» dell'ente stesso, né appare rilevante ai fini della devoluzione a titolo gratuito del patrimonio dell'ente e conseguente scioglimento dello stesso.

Tanto considerato ed in virtù delle ragioni ampiamente esposte, in termini di implicazioni fiscali connesse, si è rilevato che la devoluzione a titolo gratuito del

³⁹ L'art. 55, rubricato "Registrazione degli atti di donazione", del D.Lgs. n. 346/1990, al comma 2 prevede testualmente: "Gli atti che hanno »»per oggetto trasferimenti di cui all' art. 3 sono registrati gratuitamente, salvo il disposto del comma 3 dello stesso articolo". Sul punto si veda, Circolare Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 15-03-1991, n. 17/350134, in *bancadati Big*, Ipsoa.

denaro e dei titoli non è rilevante ai fini delle imposte sul reddito e dell'Iva; inoltre, pur essendo in linea generale assoggettata all'imposta sulle donazioni, potrebbe beneficiare del regime di esenzione previsto dall'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 346/1990, secondo quanto specificato al paragrafo precedente; infine, è soggetta a registrazione in termine fisso ai sensi dell'art. 55, commi 1 e 2 del medesimo decreto, senza applicazione dell'imposta proporzionale di registro (anche nell'ipotesi in cui il trasferimento a titolo gratuito beneficiasse del regime di esenzione di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990).