

Edizione di mercoledì 18 marzo 2015

ACCERTAMENTO

Quale futuro per gli studi di settore?

di Giovanni Valcarenghi

IVA

Requisiti oggettivi e soggettivi del regime del margine

di Marco Peirolo

DICHIARAZIONI

Risparmio energetico: adempimenti e documentazione necessaria

di Luca Mambrin

IMPOSTE SUL REDDITO

Le "nuove" attività connesse

di Luigi Scappini

ENTI NON COMMERCIALI

Qualificazione degli enti non commerciali

di Guido Martinelli

BACHECA

La tutela del patrimonio: al via il nuovo master Euroconference

di Euroconference Centro Studi Tributari

ACCERTAMENTO

Quale futuro per gli studi di settore?

di **Giovanni Valcarenghi**

Si avvicina il periodo dell'anno in cui si comincia ad approcciare il tema delle **dichiarazioni dei redditi** e, di conseguenza, anche il pensiero degli **studi di settore** fa capolino negli studi.

Quali saranno le novità per il periodo 2014? Ad oggi risulta prematuro ipotizzare scenari credibili, poiché l'esperienza insegna come sia doveroso **attendere** il varo del software **Gerico** e, prima ancora, cercare di comprendere quale sarà l'atteggiamento del Legislatore in merito ai famigerati **correttivi anticrisi** che, da qualche anno a questa parte, rappresentano il cuore pulsante della procedura.

Una cosa nuova, però, c'è. E, per chi ha la memoria da elefante, si tratta di un accadimento che evoca i periodi della "lotta dura" contro gli studi di settore, tipica degli anni in cui il Ministero delle Finanze era governato dal Prof. Vincenzo Visco. Si arrivò alle prime proroghe epocali sui termini di versamento e si riconobbe l'esistenza della posizione di contribuente marginale; il tutto per dire che, come la logica insegna, è **impossibile racchiudere l'intero tessuto economico in un algoritmo matematico, pretendendo che due funzioni possano determinare il reddito da tassare**. Poi arrivò la Cassazione, nel 2009, a santificare questo principio.

Probabilmente, con le dovute proporzioni, siamo arrivati al secondo snodo cruciale degli studi di settore; infatti, dopo avere ammesso che non tutti i contribuenti sono ben rappresentati dal risultato di Gerico, si può tranquillamente interrogarsi sulla **reale significatività del risultato matematico**, in un periodo, come quello attuale, profondamente caratterizzato dalla crisi. Insomma (ma il parere è del tutto personale e già più volte manifestato), **in periodi di crisi lo studio deve essere disapplicato e non "addolcito" con dei correttivi che nulla hanno di scientifico**. Peraltro, potremmo anche affermare che gli studi hanno oramai dato ciò che potevano, determinando una generale propensione alla emersione di parte del sommerso; tuttavia, oggi l'*appeal* dello strumento è pressoché nulla.

Piace allora ricordare che, lo scorso **3 marzo 2015**, la Camera ha approvato diverse mozioni che impegnano il Governo ad effettuare i seguenti interventi:

- a continuare nel percorso di **rafforzamento della collaborazione tra fisco e contribuente**, di **semplificazione delle procedure** e riduzione degli adempimenti, al fine di conseguire il massimo adempimento spontaneo, a tal fine dotando l'Amministrazione finanziaria di **strumenti conoscitivi adeguati a favorire l'emersione dell'effettiva capacità fiscale** di ciascun contribuente già nel momento dell'adempimento tributario, come avviene nei sistemi tributari europei più evoluti;

- a valutare l'opportunità di procedere ad una **revisione degli studi di settore per semplificarli**, prevedendo la riduzione del loro numero, e per renderli più efficaci, attraverso una continua verifica ed eventuale modifica delle modalità di calcolo, che persegua la massimizzazione dell'attendibilità delle stime e, al contempo, garantisca la fedeltà dei dati dichiarati dai contribuenti;
- a prevedere, **dal prossimo periodo di imposta, la riforma degli studi** di settore, sostituendoli, o in ogni caso affiancandoli, con **sistemi di controllo che incentivino una compliance preventiva** tra contribuenti ed Amministrazione finanziaria, anche attraverso la predisposizione di **strumenti informatici gratuiti** che consentano agli esercenti di confrontare in tempo reale l'andamento economico e finanziario delle proprie attività rispetto ai modelli statistici *standard*, comprendendone le cause di eventuali scostamenti e porvi rimedio, ove necessario senza attendere i termini previsti per i dichiarativi fiscali;
- a prevedere **specifiche procedure di verifica dell'attendibilità dello studio** di settore per i contribuenti che presentino un risultato di congruità e coerenza, basate sulla valutazione delle concrete caratteristiche di esercizio dell'attività d'impresa o professionale, garantendo la **partecipazione attiva del contribuente** alla procedura di controllo.

Vi sono poi altre indicazioni che, in questa sede, per pura comodità si omettono.

Ora, preso atto di tutto ciò, ad un lettore "normale" potrebbe sorgere il dubbio che vi siano **legittimi sospetti di inaffidabilità dello strumento**, con la conseguenza che, per automatismo, conseguentemente **sospetta potrebbe risultare la eventuale pretesa della Amministrazione finanziaria** ove fondata su uno strumento inaffidabile.

Ecco allora il punto cruciale della vicenda: lo **studio di settore resterà come strumento di indirizzo** delle indagini e degli approfondimenti dell'Agenzia solo perché finalmente si è preso coscienza della approssimazione dello strumento e, cosa ben più importante, si sta finalmente rinforzando il concetto in forza del quale non è sufficiente riscontrare l'esistenza dell'evasione fiscale per legittimare delle pretese sparse a macchia di leopardo, magari a carico di soggetti che nulla hanno a che vedere con tale fenomeno.

Compileremo, allora, gli studi di settore anche per il periodo 2014?

Certamente sì, come altrettanto certo appare che i risultati dei medesimi studi saranno ancora utilizzati per qualche tempo come strumento di fatto accertativo, con buona pace di tutti i dubbi sopra evidenziati.

Ma c'è una cosa importante da riscontrare: **qualche cosa si sta muovendo**. Non resta che sperare che la direzione del movimento sia quella giusta.

IVA

Requisiti oggettivi e soggettivi del regime del margine

di Marco Peirolo

Ai beni usati, nonché agli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, si applica un regime Iva speciale, disciplinato dagli artt. 36 e segg. del D.L. n. 41/1995, la cui finalità è quella di **evitare fenomeni di doppia o reiterata imposizione** per i beni che dopo l'uscita dal circuito commerciale vengono ceduti ad un soggetto passivo per la successiva rivendita, con conseguente **ulteriore imposizione** in relazione al prezzo di vendita da quest'ultimo praticata.

Per i suddetti beni, è assoggettato a Iva il solo **utile lordo realizzato dal rivenditore**, cioè la differenza (cd. "margine") fra il prezzo di vendita e quello di acquisto, maggiorato delle spese di riparazione e di quelle accessorie.

Il regime speciale è applicato attraverso una **triplice modalità**, ossia commisurando l'imposta dovuta sulla rivendita:

- alla differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie (**regime ordinario o analitico**). In questa ipotesi, i costi riferibili all'acquisto del bene e alle prestazioni di riparazione, nonché a quelle accessorie, devono essere computati al lordo dell'imposta, anche se l'Iva risulta separatamente addebitata al rivenditore (come si verifica per gli oggetti d'arte acquistati presso l'autore, ovvero presso i suoi eredi o aventi causa soggetti passivi, o importati, per le cui cessioni il rivenditore abbia optato per l'applicazione dell'imposta con il regime del margine);
- a determinate percentuali forfetarie (**regime forfetario o percentuale**). Si tratta di cessioni per le quali, risultando particolarmente difficoltoso calcolare il margine con il metodo ordinario o analitico, è stato determinato in via presuntiva l'ammontare del margine che viene calcolato in misura percentuale rispetto al prezzo di vendita; ciò sia al fine di evitare che il margine sia costituito dall'intero prezzo di vendita, sia al fine di semplificare gli adempimenti previsti dal particolare regime in esame. Resta inteso che l'ammontare del margine determinato in modo forfetario deve ritenersi assorbente di tutti i costi che influenzerebbero la determinazione analitica del margine. Pertanto, nel regime in esame non è detraibile l'imposta assolta per rivalsa dal soggetto per le prestazioni accessorie e di riparazione ricevute, dovendo ritenersi che dei suddetti costi si sia tenuto conto in sede di determinazione della percentuale di abbattimento del prezzo di vendita;
- al margine globale, costituito dalla differenza tra l'ammontare complessivo delle cessioni e quello degli acquisti, aumentato delle spese di riparazione ed accessorie, effettuati in ciascun periodo, mensile o trimestrale, di riferimento (**regime globale**).

Sotto il profilo **oggettivo**, si ribadisce che i beni interessati dalla disciplina in esame sono i **beni mobili usati**, suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, nonché gli **oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione** indicati nella tabella allegata al D.L. n. 41/1995.

Dal punto di vista **soggettivo**, invece, sono interessati al regime speciale i contribuenti che esercitano **per professione abituale** il commercio all'ingrosso, al dettaglio o in forma ambulante di beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione, a condizione che **non abbiano subito, all'atto dell'acquisto, la rivalsa dell'imposta**, sebbene in taluni casi il tributo possa aver concorso alla determinazione del prezzo pagato.

Il regime speciale, pur con qualche limitazione, si applica anche ai soggetti che effettuano cessioni dei suddetti beni non nel quadro dell'esercizio abituale di attività di commercio degli stessi; si tratta, cioè, delle imprese, professionisti ed enti soggetti passivi Iva che **occasionalmente** vendono beni d'occasione o oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione.

Come anticipato, la disciplina in esame presuppone che i beni siano stati precedentemente **acquistati presso privati**, vale a dire presso soggetti che **non agiscono nell'esercizio d'impresa, arte o professione** e che, pertanto, non rivestono la qualifica di soggetti Iva. Sul punto, è dato osservare che si considerano acquistati presso privati anche:

- i beni acquistati presso un soggetto passivo che **non ha potuto operare, in sede d'acquisto, la detrazione** dell'imposta ai sensi dell'art. 19, comma 2, del D.P.R. n. 633/972. Restano, invece, escluse dalla previsione normativa tutte le altre ipotesi in relazione alle quali la detrazione è esclusa, in tutto o in parte, quali quelle previste dall'art. 19, comma 5, e dall'art. 36-bis del medesimo decreto;
- i beni acquistati presso un **soggetto passivo comunitario in regime di esonero** nel proprio Stato;
- i beni acquistati presso un soggetto passivo che **opera anch'esso nel regime speciale del margine**.

DICHIARAZIONI

Risparmio energetico: adempimenti e documentazione necessaria

di Luca Mambrin

Per poter **beneficiare della detrazione fiscale** per interventi di **risparmio energetico** bisogna porre in essere una serie di **adempimenti** ed è necessario **acquisire, trasmettere e conservare** specifica documentazione.

Documentazione da acquisire

È necessario il contribuente acquisisca:

- l'**ASSEVERAZIONE** di un **tecnico abilitato** che attesti la corrispondenza degli interventi effettuati ai requisiti tecnici richiesti dalle specifiche norme (previste dal D.M. 19.02.2007 e D.M. 11.03.2008). Se vengono eseguiti più interventi sullo stesso immobile l'asseverazione può avere carattere unitario e fornire in modo complessivo i dati e le informazioni richieste. L'asseverazione può essere **sostituita da una certificazione dei produttori** se sono stati utilizzati beni con determinate caratteristiche energetiche, per specifiche tipologie di interventi quali:
 - opere sull'involucro degli edifici esistenti per la riduzione della trasmittanza termica, limitatamente **alla sostituzione di finestre ed infissi**;
 - la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale limitatamente ad **impianti di caldaie a condensazione con potenza elettrica nominale non superiore a 100 Kw**.

Inoltre in base alle disposizioni introdotte dal D.M. 06.08.2009, **l'asseverazione non è necessaria** se:

- **viene sostituita da una dichiarazione resa dal direttore dei lavori** sulla conformità al progetto delle opere realizzate;
- se è **esplicitata nella relazione tecnica prevista** dall'art. 28, L. n. 10/1991 la quale attesti la rispondenza alle prescrizioni per il contenimento del consumo di energia degli edifici e relativi impianti termici da depositare presso le amministrazioni competenti insieme alla denuncia dei lavori, da parte del proprietario dell'immobile o di chi ne ha titolo.
- l'**ATTESTATO DI CERTIFICAZIONE (o qualificazione) ENERGETICA** che contenga i dati relativi **all'efficienza energetica dell'edificio**.

Tale attestazione, redatta dal tecnico abilitato, deve essere prodotta successivamente all'esecuzione degli interventi, in base alle procedure indicate dalla normativa locale emanata dai Comuni o dalle Regioni. In assenza di tali procedure, dopo l'esecuzione dei lavori, può essere prodotto l'attestato di "qualificazione energetica", in luogo di quello di "certificazione energetica" predisposto secondo lo schema riportato in allegato al D.M. 19.02.2007 come modificato dal D.M. 07.04.2008 e dal D.M. 06.08.2009.

Per gli interventi conclusi dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2008 non è richiesto l'attestato di qualificazione/certificazione energetica:

- per gli interventi di sostituzione di finestre comprensive di infissi in singole unità immobiliari;
- per gli interventi di installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda.

Inoltre l'art. 31 della L. n. 99/2009 ha abolito l'obbligo di produrre l'attestato di certificazione/qualificazione energetica per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale; per tali tipologie di lavori, se eseguiti dal 15.08.2009, va acquisita la sola asseverazione del tecnico abilitato.

- la **SCHEDA INFORMATIVA** (rilasciata dal tecnico abilitato) sugli interventi realizzati, che deve contenere:
 - i dati identificativi del soggetto che ha sostenuto le spese
 - i dati dell'edificio su cui sono stati eseguiti i lavori;
 - la tipologia di intervento eseguito ed il risparmio di energia che ne è conseguito, nonché il relativo costo, specificando quello delle spese professionali, e l'importo utilizzato per il calcolo della detrazione.

Documentazione da trasmettere all'Enea

Entro **90 giorni** dalla fine dei lavori, devono essere trasmessi all'**ENEA** (attraverso il sito internet www.acs.enea.it, ottenendo ricevuta informatica di presentazione) tramite la procedura "pratica riqualificazione energetica PRQ":

1. **copia dell'attestato di certificazione energetica**, ovvero dell'attestato di qualificazione energetica (allegato A);
2. la **scheda informativa** relativa agli interventi realizzati (allegato E o F, nel caso di interventi di sola sostituzione di finestre comprensive di infissi e installazione di pannelli solari).

E' ammesso l'invio della documentazione in **forma cartacea**, entro 90 giorni dalla fine lavori a mezzo raccomandata con ricevuta semplice, qualora la complessità dei lavori eseguiti non

trovi adeguata descrizione negli schemi resi disponibili dall'ENEA; inoltre si ricorda che la C.M. n. 21/E/2010 ha previsto la possibilità di **rettificare la documentazione** inviata all'ENEA anche oltre il termine di novanta giorni dalla fine dei lavori, **per eventuali errori commessi nella compilazione della scheda informativa.**

Documentazione da conservare

Per fruire dell'agevolazione fiscale è necessario **conservare ed esibire**, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria la seguente documentazione:

1. **l'asseverazione del tecnico abilitato;**
2. la **ricevuta dell'invio della documentazione all'ENEA;**
3. le **fatture o le ricevute fiscali relative alle spese effettuate;**
4. le **ricevute del bonifico attestante il pagamento** (nel caso di contribuenti non titolari di reddito d'impresa).

In merito alle modalità di sostenimento delle spese bisogna infatti distinguere a seconda che il soggetto **beneficiario sia titolare o meno** di reddito d'impresa:

- nel caso di **contribuenti privati** i pagamenti **devono** essere effettuati mediante **bonifico bancario o postale** da cui risulti la **causale del versamento**, il **codice fiscale del contribuente beneficiario** della **detrazione**, il **numero di partita IVA** ovvero il **codice fiscale** del soggetto in favore del quale il bonifico è effettuato;
- nel caso di **contribuenti titolari di reddito d'impresa** i pagamenti potranno essere eseguiti anche **con modalità diverse dal bonifico bancario o postale** (assegno bancario).

Inoltre, se gli interventi riguardano parti comuni di edifici dovrà essere **acquisita e conservata** copia della **delibera assembleare e della tabella millesimale di ripartizione delle spese**; mentre caso in cui le spese siano state effettuate dal **detentore dell'immobile** deve essere acquisita e conservata la dichiarazione di consenso all'esecuzione dei lavori resa dal possessore.

Si ricorda infine che con l'entrata in vigore del **D.Lgs n. 175/2014 è stato eliminato l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate gli interventi che proseguono oltre il periodo d'imposta.**

La cancellazione dell'obbligo di comunicazione riguarda:

- i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, **per le spese sostenute nel 2014 in relazione a lavori che proseguiranno nel 2015;**
- i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, **per le spese sostenute nel periodo d'imposta** rispetto al **quale il termine di 90 giorni scade e a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto sulle semplificazioni fiscali (13**

dicembre 2014).

IMPOSTE SUL REDDITO

Le “nuove” attività connesse

di Luigi Scappini

È stato pubblicato, sulla [Gazzetta Ufficiale n. 62 del 16.03.2015](#), il **decreto** del Ministero dell'Economia e delle finanze **13 febbraio 2015** con cui vengono individuati i **beni** che possono essere oggetto delle attività **agricole connesse** di cui all'art. 32, comma 2, lettera c) Tuir, con conseguente **assoggettamento** al reddito **catastale** in caso di **rispetto** del criterio cd. della **prevalenza**.

Le “nuove” attività connesse si rendono applicabili, in sostituzione di quelle previste con il precedente decreto datato 17.06.2011, a **decorrere** dal periodo di imposta **successivo** a quello in corso al **31.12.2013**.

Ma, ancor prima di analizzare le poche novità introdotte, pare necessario ricordare come la disciplina fiscale richieda, per poter parlare di attività connessa a quelle agricole, che dette attività siano esercitate da parte di un soggetto che svolge un’attività agricola principale.

In altri termini è **richiesto**, prioritariamente il **rispetto** del cosiddetto criterio dell'**unisoggettività**, colui che svolge l’attività connessa deve essere un imprenditore agricolo ai sensi dell'art. 2135 cod. civ..

Il rapporto di **connessione** non è “biunivoco” ma “**univoco**”: le attività connesse sono agricole a condizione che siano svolte congiuntamente a quella agricola.

Nell’ipotesi in cui esse siano **svolte disgiuntamente** da questa esse trasmigrano nella loro area naturale che è quella **commerciale**.

Le attività connesse sono di natura commerciali ma, per effetto di una finzione giuridica, vengono equiparate a quelle agricole.

Soddisfatto il requisito soggettivo, per comprendere le modalità di tassazione di tali attività di manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione è necessario, ancor prima di accertare la sussistenza della prevalenza richiesta dalla norma fiscale, verificare se l’attività svolta ricada tra quelle contemplate nel D. M. 13.02.2015.

Manca ancora un tassello per avere il quadro generale di riferimento completo, infatti, non tutte le attività previste all'art. 2135 cod. civ.i danno origine, nel rispetto della prevalenza, a un reddito agrario.

L'Agenzia delle entrate nella **Circolare n. 44/E/2004** ha, infatti, affermato che le mere attività di **conservazione, commercializzazione e valorizzazione**, prese **singolarmente** e in via autonoma, non possono mai “produrre” un **reddito agrario** se hanno a oggetto beni acquistati presso terzi, mentre tale conclusione non rileva nell'ipotesi in cui oggetto delle attività richiamate siano prodotti propri, nel qual caso si sarà sempre in presenza di un reddito agrario.

Venendo ai **prodotti** agricoli contemplati nell'Allegato al decreto 13.02.2015 si segnala come, rispetto al passato, vi sia un **ampliamento** attraverso l'introduzione di:

- produzione di **paste** alimentari fresche e secche;
- produzione di **sciroppi** di frutta e
- manipolazione dei **prodotti** derivanti dalla **silvicoltura** di cui alle classi 02.10.0-02.20.0, comprendenti la segagione e la riduzione in tondelli, tavole, travi ed altri prodotti similari compresi i sottoprodotti, i semilavorati e gli scarti di segagione delle piante.

Ricordiamo come la silvicoltura, per essere considerata quale attività agricola, deve consistere nell'impianto, riproduzione, conservazione e sfruttamento razionale dei boschi al fine di produrre legno e biomasse. Ne deriva che il semplice disboscamento (taglio) non può considerarsi attività agricola perché manca il requisito del ciclo biologico.

Alla luce del decreto in commento, viene confermato ancora il **disallineamento** tra l'imposizione **diretta** e quella **indiretta**.

Infatti, ad esempio, si considerano attività connesse agricole quelle consistenti nella **produzione** di carni e prodotti della loro **macellazione**, nonché nella produzione di carne essiccata, salata o affumicata, **salsicce** e **salami**, con la conseguenza che nel rispetto del criterio della prevalenza il reddito prodotto è un reddito agrario, tuttavia, la successiva **cessione** di detti prodotti **non** consente l'applicazione del **regime speciale** previsto per l'agricoltura ai sensi dell'**art. 34** del D.P.R. n. 633/1972.

Tale regime, rappresenta quello naturale per le cessione di prodotti rientranti nella prima parte della tabella A allegata al decreto Iva, effettuate da parte di imprenditori agricoli.

Tali prodotti sono quelli agricoli e ittici già pronti alla messa in commercio senza necessità di alcuna manipolazione e/o trasformazione e quelli che subiscono una manipolazione o trasformazione che, tuttavia, è riconducibile tra le attività tipiche dell'agricoltura.

La cessione di tali prodotti, quindi, se messa in atto in via occasionale, darà origine, ai fini Iva, alla cosiddetta impresa mista, in caso contrario, se abitudinaria e sistematica a una vera e propria attività ordinaria.

Tornando agli aspetti relativi all'imposizione diretta, alla luce di quanto detto, ne deriva che si potranno determinare le seguenti casistiche:

- **attività rientranti** tra quelle di cui al decreto 13.02.2015:
 1. **rispetto della prevalenza** – assoggettamento a reddito **agrario** dell'attività connessa;
 2. **mancato rispetto** della prevalenza – nel **limite del doppio** delle quantità prodotte in proprio dall'imprenditore agricolo o del valore normale delle stesse si ha reddito **agrario**, mentre, per l'**eccedenza**, il reddito sarà di **impresa** e quindi determinato analiticamente ex art. 56 del Tuir.
- attività **non ricompresa** nell'elenco di cui al decreto ministeriale:
 1. **rispetto della prevalenza** – tassazione **forfettizzata** ex articolo 56-bis, comma 2 Tuir;
 2. **mancato rispetto** della prevalenza – l'intero reddito è reddito di **impresa**.

ENTI NON COMMERCIALI

Qualificazione degli enti non commerciali

di Guido Martinelli

Approfonditi gli aspetti dell'acquisto di qualità di associato, la rubrica dedicata al terzo settore prosegue la trattazione degli enti non commerciali analizzando l'oggetto dell'ente, ossia l'attività esercitata, al fine di individuare i criteri in base ai quali si possa definire "non commerciale", e che prescinde dalla qualifica soggettiva assunta.

La soggettività tributaria, ai fini della imposizione sul reddito, delle associazioni e, in generale, degli enti di cui al primo libro del codice civile, **prescinde dalla natura lucrativa o meno dell'ente** e si caratterizza sulla base della attività esercitata.

La disciplina è dettata dall'art. 73 lett.c) del D.P.R.22 dicembre 1986 n.917, Testo Unico delle Imposte sui Redditi (cd. Tuir).

Si tratta di enti pubblici o privati diversi dalle società residenti nel territorio dello Stato (associazioni, comitati, fondazioni, consorzi, circoli, club, accademie, congregazioni, ecc.), che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Nessun rilievo assume ai fini della qualificazione di ente non commerciale la natura, pubblica o privata, del soggetto, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati, la rilevanza sociale delle finalità perseguitate.

Ciò che importa, indipendentemente dalla qualificazione soggettiva dell'ente, è l'oggetto dell'attività svolta in via principale. Se questo è di natura commerciale il trattamento fiscale dell'ente è necessariamente equiparato a quello delle società, se è di tipo non commerciale le disposizioni applicabili saranno quelle in esame.

Con questo non significa che un'associazione non possa svolgere alcuna attività di natura economica ma l'attività di tal tipo esercitata, caratterizzata dalla vendita di beni o servizi, non deve avere carattere esclusivo e prevalente rispetto a quella istituzionale, ossia deve essere strumento per il reperimento dei fondi necessari per il raggiungimento degli scopi sociali di natura ideale.

È necessario pertanto verificare quando un'attività si ritiene "non commerciale" e quando possa ritenersi svolta in "via principale".

L'oggetto esclusivo o principale dell'ente serve per l'appunto a distinguere gli enti non commerciali dagli enti commerciali.

Per individuare l'oggetto esclusivo o principale, il comma 4 dell'art.73 del Tuir impone di fare riferimento, in primo luogo, a quanto indicato nella legge istitutiva, nello statuto e nell'atto costitutivo dell'ente redatti nella forma dell'atto pubblico, o della scrittura privata autenticata o registrata.

Da tali atti si deve ricavare l'attività “essenziale per raggiungere direttamente gli scopi primari dalla legge, dall'atto costitutivo o dalle statuto”. Se, ad esempio, lo scopo statutario è quello di diffondere la passione per la musica, l'attività essenziale dell'ente sarà necessariamente di tipo culturale – ricreativo e sicuramente non commerciale. Se, invece, lo statuto prevede quale scopo primario uno di natura commerciale (es. gestione di un ristorante), nonostante la qualificazione soggettiva (es. l'ente si definisce associazione), il trattamento fiscale sarà proprio quello degli enti commerciali.

Il comma successivo della medesima norma recita che “in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti”.

Per la determinazione dell'oggetto dell'ente quindi si adottano due criteri: uno di forma e l'altro, sussidiario, di effettività. Secondo il criterio formale, la natura non commerciale dell'oggetto può risultare o direttamente dalla legge, dall'atto costitutivo o statuto se redatti nelle forme di un atto avente data certa, in mancanza (quindi in via sussidiaria), la determinazione dell'oggetto principale deve essere effettuata sulla base dell'attività effettivamente svolta.

Accanto a questa distinzione il Testo Unico ne prevede un'altra basata sulla prevalenza quantitativa dell'attività commerciale posta in essere per un intero periodo di imposta.

A prescindere dalle dichiarazioni inserite formalmente nell'atto costitutivo, o nello statuto o dalle disposizioni di legge, però, l'ente infatti può perdere la qualifica di “ente non commerciale” in presenza di tutta una serie di indizi ricavabili dai parametri di cui all'art. 149 del Tuir. È stata in pratica introdotta un'ipotesi di presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale.

In termini quantitativi, quindi la prevalenza di attività commerciale si misura anche in presenza dei seguenti parametri: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività

commerciale, rispetto alle restanti spese.

Il Ministero delle Finanze ha precisato, con la Circ. 12 maggio 1998, n.124/E che il verificarsi di una o più delle condizioni previste non comporta l'immediato mutamento di qualifica. I parametri, infatti, debbono essere considerati come elementi di un giudizio complessivo al fine di verificare che senza alcun dubbio l'ente abbia esercitato per la maggior parte del periodo d'imposta in prevalenza attività commerciale.

È bene ricordare che la perdita della qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui si è verificata. Pertanto gli enti non commerciali sono costretti ad operare una valutazione preventiva del volume di attività commerciale svolta e procurarsi tutti i libri contabili necessari nel caso in cui questa dovesse diventare prevalente in corso d'anno.

Le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili e alle associazioni sportive dilettantistiche.

BACHECA

La tutela del patrimonio: al via il nuovo master Euroconference **di Euroconference Centro Studi Tributari**

Euroconference presenta il nuovo master di specializzazione “[La tutela del patrimonio](#)”.

Il percorso, che si articola in **quattro incontri** della durata di **mezza giornata**, si pone l’obiettivo di analizzare i principali strumenti di protezione del patrimonio. In una fase storica come quella di profonda crisi che stiamo attraversando, l’esigenza di proteggere la propria ricchezza, grande o piccola che sia, è avvertita da tutti i clienti e per i professionisti un’adeguata conoscenza della materia rappresenta conseguentemente una necessità, oltre che un’importante opportunità professionale. È fondamentale conoscere però anche i “rischi” correlati a qualsiasi atto dispositivo del patrimonio e, quindi, non si può prescindere dall'affrontare le insidie dell’azione revocatoria e della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

SEDI E DATE

BOLOGNA – 1 aprile 2015, 15 aprile 2015, 28 aprile 2015, 13 maggio 2015

VERONA – 10 aprile 2015, 21 aprile 2015, 7 maggio 2015, 19 maggio 2015

PROGRAMMA

I° incontro

IL FONDO PATRIMONIALE

I possibili utilizzi e la disciplina civilistica

Gli aspetti fiscali

II° incontro

L'UTILIZZO DELLA FIDUCIARIA

I possibili utilizzi e la disciplina civilistica

Gli aspetti fiscali

LE POLIZZE ASSICURATIVE

I possibili utilizzi e la disciplina civilistica

Gli aspetti fiscali

III° incontro

I VINCOLI DI DESTINAZIONE

I possibili utilizzi e la disciplina civilistica

Gli aspetti fiscali

I "RISCHI" DEGLI ATTI DISPOSITIVI DEL PATRIMONIO

L'azione revocatoria

La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

IV° incontro

IL TRUST

I possibili utilizzi e la disciplina applicabile

Gli aspetti fiscali