

**Edizione di sabato 4 maggio 2019**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**La natura degli enti nel codice del terzo settore**

di **Luca Caramaschi**

## **IVA**

**Per i forfettari acquisti senza fattura elettronica**

di **Fabio Garrini**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

**La diserzione del contraddittorio non pregiudica la sospensione dei 90 giorni**

di **Angelo Ginex**

## **ACCERTAMENTO**

**Abuso del diritto e onere della prova**

di **Marco Bargagli**

## **AGEVOLAZIONI**

**Strutture periferiche degli enti pubblici non economici: regime Ires**

di **Gennaro Napolitano**

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***La natura degli enti nel codice del terzo settore***

di **Luca Caramaschi**

I **criteri** per definire la natura dei nuovi **enti del terzo settore** (gli Ets), sia essa **commerciale** o **non commerciale**, sono contenuti in un'unica **disposizione normativa** presente nel codice del terzo settore e, più precisamente, nell'[articolo 79 D.Lgs. 117/2017](#).

Detto articolo, **più volte modificato** (sia dal decreto correttivo, il **D.Lgs. 105/2018**, che dal **D.L. 119/2018** convertito nella **L. 136/2018** e, infine, dalla **Legge di bilancio 2019**) ha manifestato sin dalla sua prima versione enormi **difficoltà applicative** che, tanto la relazione illustrativa al decreto originario, quanto le successive modifiche, non hanno contribuito a colmare.

Nella prima metà del mese di aprile 2019 il **Consiglio Nazionale** dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (Cndcec) ha pubblicato un **corposo documento** dal titolo ***"Riforma del Terzo Settore: elementi professionali e criticità applicative"*** nel quale, tra i tanti argomenti affrontati, viene dedicato un ampio spazio alle riflessioni sul tema testé richiamato.

Un primo tema riguarda l'individuazione dei **criteri** e dei **parametri** secondo i quali le singole **attività di interesse generale** svolte dall'Ets (elencate dall'[articolo 5 D.Lgs. 117/2017](#)) **non assumono carattere commerciale**, rimanendo tali anche quando accreditate, contrattualizzate o **convenzionate con pubbliche amministrazioni**, con l'Unione europea, le Amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici internazionali e tenuto conto degli **apporti economici** di tali enti, salvo gli importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (è il caso dei ticket sanitari posti a carico dell'utenza).

In particolare, il **comma 2** del richiamato **articolo 79** prevede che le predette attività sono svolte **con modalità "non commerciali"** se effettuate a titolo gratuito o dietro corrispettivi **che non superano i "costi effettivi"**, seppur con uno **scostamento tollerato del 5%**.

Ed è proprio in relazione a tale nozione di **"costi effettivi"** che il Cndcec aveva evidenziato come il legislatore, nel richiamare il **confronto tra** i corrispettivi del servizio reso o del bene ceduto con il costo effettivo, avrebbe dovuto considerare un concetto di **"costo pieno"**, **comprensivo quindi dei costi diretti e indiretti di produzione**, ma anche dell'**imputazione della quota relativa ai costi generali** dell'ente.

Nonostante nel decreto correttivo non sia stata accolta la proposta volta a sostituire detto termine con quello **"costi pieni effettivi"** (criterio noto anche come *"full costing"*), il Cndcec, nel recente documento, ritiene che **tale significato sia quello più coerente da applicare**.

Interessanti considerazioni vengono poi svolte in relazione alla già citata **soglia di tolleranza** del 5%, inserita nel **comma 2-bis** dell'[articolo 79](#) ad opera dell'**articolo 24-ter, comma 3, della legge di conversione del D.L. 119/2018** al fine di consentire un **marginale di flessibilità** nella gestione degli **ETS** ed evitare che il conseguimento di eventuali utili al termine dell'esercizio, che peraltro devono essere costantemente reinvestiti negli scopi istituzionali, **possa automaticamente comportare** la qualifica dell'attività svolta come di **natura commerciale**, incidendo anche sulla natura dell'ente.

In base ad essa, le **attività di interesse generale** svolte dall'Ets si considerano **non commerciali** qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e **per non oltre due periodi di imposta consecutivi**; pertanto, laddove dovesse realizzarsi tale circostanza, a partire dal terzo periodo d'imposta l'Ets dovrà adeguarsi ai criteri di cui al **comma 2** e, quindi, qualsiasi **scostamento** (anche minimo) rispetto ai parametri ivi previsti determina la **qualifica dell'attività come commerciale**.

Per converso, nel caso di **marginari positivi** per due volte consecutive e nei limiti della richiamata **percentuale di tolleranza**, l'attività **non perderà la sua natura non commerciale** laddove nel successivo (e terzo) periodo d'imposta soddisfi il criterio base di **non commercialità** svolgendo la sua attività dietro **corrispettivi non superiori ai costi effettivi**.

Osserva in proposito il **documento del Cndcec** che la **verifica di tale scostamento** andrà eseguita **al termine dell'esercizio** (il 31 dicembre in caso di esercizio sociale coincidente con l'anno solare) e seguirà i **criteri** propri del regime di contabilizzazione e di bilancio adottati, quindi **cassa o competenza**.

Il superamento del 5% **non determina automaticamente** la perdita della qualifica di **ETS** non commerciale, stante che **il superamento per più di due esercizi consecutivi** del citato limite comporta unicamente l'inclusione dei proventi derivanti dalla attività di interesse generale come **entrate commerciali**.

Il citato documento, dopo aver precisato che **il calcolo della soglia** di tolleranza del 5% **deve essere effettuato per ciascuna attività** di interesse generale (e, quindi, non considerando la somma dei proventi derivanti dal complesso delle attività esercitate), fa l'esempio di un **Ets** che svolge **due attività di interesse generale** dalle quali consegue proventi pari a 60, di cui 35 dalla attività A e 20 dalla attività B, che risultano entrambi **non commerciali** in quanto rispettano i parametri sopra descritti, ma con la differenza che per l'attività B **i proventi eccedono i costi effettivi** seppur nella soglia di tolleranza del 5%.

L'Ets riceve, inoltre, **erogazioni liberali** pari a 3 e **proventi da raccolta fondi occasionale** pari a 2, oltre che conseguire **proventi da attività "diverse" secondarie e strumentali** (sempre commerciali) per 40.

Nello scenario descritto risulta che, ai fini tributari, **l'Ets presenta natura non commerciale** in quanto le **entrate non commerciali** (35+20+3+2) sono **superiori a quelle commerciali** (40).

Tuttavia, qualora la situazione presentata si dovesse verificare **per più di due esercizi consecutivi**, i proventi generati dall'attività B diverrebbero commerciali, con la conseguenza che l'Ets **perderebbe lo status di Ets non commerciale** in quanto i proventi commerciali (20+40) supererebbero quelli non commerciali (35+3+2).

L'ultima questione affrontata dal documento del Cndcec riguarda probabilmente il tema più delicato dell'intero [articolo 79](#): **il ruolo svolto** dai proventi di cui **comma 4** nell'ambito delle valutazioni riguardanti la **natura degli Ets**.

Detta disposizione prevede che **non concorrono** in ogni caso a formare il reddito degli **Ets non commerciali**:

- a) i fondi pervenuti a seguito di **raccolte pubbliche effettuate "occasionalmente"**, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- b) i **contributi** e gli apporti da amministrazioni pubbliche nazionali e internazionali per lo svolgimento, anche convenzionato e in regime di accreditamento, delle attività di cui ai **commi 2 e 3** dell'[articolo 79 D.Lgs. 117/2017](#).

Con riferimento al **ruolo che le due tipologie di entrata debbono rivestire** ai fini della verifica della natura dell'ente si sono contrapposte in dottrina **due correnti di pensiero**, in considerazione del fatto che

- il **comma 5-bis** dell'[articolo 79](#) le ricomprende tra le **entrate derivanti da attività non commerciali** ai fini della loro contrapposizione con le entrate commerciali nell'ambito della **verifica circa la natura dell'Ets**
- mentre nell'incipit del **comma 4** si precisa che dette entrate **non concorrono a formare il reddito** se il soggetto che le consegue ha natura di **Ets non commerciale**.

Si pone quindi la questione del noto paradosso "è nato prima l'uovo o la gallina?". **Se queste entrate vanno considerate per valutare se l'Ets ha natura commerciale o meno** come possono essere **preventivamente giudicate non commerciali** sono se conseguite da un **ETS non commerciale**?

Sul punto il documento del Cndcec sposa le **condivisibili affermazioni** contenute nella **relazione illustrativa** al decreto secondo cui *"... le entrate **derivanti da raccolte fondi** e da **contributi pubblici** erogati a favore di Ets non commerciali concorrono, come proventi non commerciali, ai **calcoli da eseguire per determinare la natura fiscale dell'ente**".*

Seminario di specializzazione

## IL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IVA

---

### ***Per i forfettari acquisti senza fattura elettronica***

di **Fabio Garrini**

In caso di ricezione delle fatture in formato elettronico, **i forfettari non hanno alcun obbligo di conservazione digitale**, anche nel caso in cui abbiano consegnato al fornitore il **proprio indirizzo telematico**, ovvero l'abbiano **registrato**; con questo chiarimento contenuto nella [circolare 9/E/2019](#) l'Agenzia pone fine ad un dubbio che non era ancora stato definitivamente risolto nei precedenti chiarimenti.

#### **La fattura elettronica: ciclo attivo**

I contribuenti che applicano il **regime forfettario** beneficiano di numerose **semplificazioni** sotto il profilo degli adempimenti; tra queste è presente un consistente alleggerimento in tema di applicazione degli obblighi derivati dalla **fatturazione elettronica**.

L'[articolo 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015](#), al sesto periodo, dispone un **esonero dall'obbligo di emissione della e-fattura** per le imprese ed i lavoratori autonomi che rientrano nei regimi agevolati esonerati dall'applicazione dall'Iva, ossia il "**regime di vantaggio**" di cui all'[articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011](#) ed il "**regime forfettario**" di cui all'[articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014](#).

Da notare che tale esonero **non produce effetti negativi sui destinatari della fattura** che, comunque, potranno **beneficiare dell'eliminazione dello spesometro**, in quanto una eventuale **fattura passiva analogica**, emessa da un contribuente in regime forfettario, **non comporterà alcuna reviviscenza dell'obbligo**.

**L'esonero dalla fatturazione elettronica concesso a tali soggetti non è un divieto** (come per gli operatori sanitari), tanto che i contribuenti in regime di vantaggio o forfettario **possono comunque emettere fatture elettroniche** come tutti gli altri operatori economici; infatti, malgrado vi sia un esonero normativo, in talune situazioni **il contribuente forfettario potrebbe essere chiamato all'emissione spontanea della fattura elettronica** per poter accedere a determinati clienti.

Occorre peraltro ricordare che, qualora il **cliente** dovesse far parte della **Pubblica Amministrazione**, comunque **la fattura elettronica continuerebbe ad essere obbligatoria anche per il contribuente in regime forfettario**.

#### **Fatturazione elettronica: ciclo passivo**

Il tema irrisolto riguardava la modalità di **conservazione delle fatture emesse dai fornitori in formato elettronico**: queste possono essere **materializzate e conservate su supporto cartaceo**?

Sul tema consta una risposta dell'Agenzia, nell'ambito delle numerose **faq pubblicate**: “[...] *si sottolinea che, tanto i **consumatori finali persone fisiche** quanto gli **operatori che rientrano nel regime forfettario o di vantaggio**, quanto i **condomini** e gli **enti non commerciali**, possono sempre decidere di ricevere le fatture elettroniche emesse dai loro fornitori **comunicando a questi ultimi, ad esempio, un indirizzo Pec** (sempre per il tramite del Sistema di Interscambio).*

*Gli operatori che rientrano nel regime di vantaggio o nel regime forfettario e gli operatori identificati (anche attraverso rappresentante fiscale) in Italia non hanno, invece, l'obbligo di emettere le fatture elettroniche; tali soggetti **non hanno neppure l'obbligo di conservare elettronicamente quelle ricevute nel caso in cui il soggetto non comunichi al cedente/prestatore la Pec ovvero un codice destinatario con cui ricevere le fatture elettroniche.***”

Questa risposta sembrava obbligare i **contribuenti minimi e forfettari alla conservazione digitale** delle fatture elettroniche ricevute, quando essi avessero fornito al fornitore Pec o codice destinatario.

Nelle risposte fornite durante il **forum** tra **Agenzia Entrate e Cndcec**, tenutosi il **15 gennaio scorso**, una domanda pareva aver aperto la strada alla **conservazione analogica**, da parte dei forfettari, delle fatture ricevute in formato elettronico.

Il caso analizzato riguardava però **il fornitore del forfettario che aveva individuato la pec nel registro Ini-pec**, e, secondo tale modalità, aveva recapitato al suo cliente forfettario la fattura elettronica; in questo caso, ha affermato l'Agenzia, **la fattura ricevuta può essere conservata in formato analogico**.

Quindi, **la conservazione cartacea è stata ammessa esplicitamente** in tutti i casi in cui il **contribuente minimo o forfettario “subisce” la consegna della fattura elettronica**, per il fatto che il fornitore si è attivato per recuperare la Pec del cliente

Non risultava invece del tutto “sdoganata” la **conservazione analogica** nel momento in cui il contribuente forfettario avesse **comunicato spontaneamente al suo fornitore la pec o il codice destinatario**, ovvero nel caso in cui il **codice destinatario fosse stato registrato sul portare “fatture e corrispettivi”**.

La [circolare 9/E/2019](#) interviene sul tema, sgombrando il campo da ogni dubbio: in caso di ricezione di fatture elettroniche **non sussiste l'obbligo di conservazione digitale delle stesse, anche qualora i contribuenti in regime forfettario abbiano volontariamente comunicato ai cedenti/prestatori il loro indirizzo telematico o abbiano provveduto a registrare la pec o il codice destinatario**, abbinandoli univocamente alla loro partita Iva mediante utilizzo del servizio di registrazione offerto dall'Agenzia delle entrate.

Ovviamente, in tal caso, rimane l'obbligo di **conservazione del documento cartaceo**, come avveniva in passato; **i forfettari sono infatti esonerati dall'obbligo di registrazione delle fatture**, ma sono **tenuti alla loro conservazione**.





## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***La diserzione del contraddittorio non pregiudica la sospensione dei 90 giorni***

di Angelo Ginex

In tema di accertamento con adesione, **la sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo continua ad operare anche in ipotesi di abbandono del contraddittorio** con diserzione delle successive convocazioni, cessando solo in caso di formale ed irrevocabile rinuncia al procedimento di concordato. È questo il principio ribadito dalla **Corte di Cassazione** con ordinanza [n. 8643 del 28.03.2019](#).

La vicenda trae origine da un **avviso di accertamento** emesso nei confronti di una società, a seguito di **accesso sul luogo di lavoro**, nel quale veniva contestata la **fittizietà dei costi relativi ai lavori di ristrutturazione di immobili** e, pertanto, seguiva una **rideterminazione in aumento del reddito**.

Prima che il contribuente impugnasse ritualmente l'atto presso la competente commissione tributaria provinciale, veniva presentata **istanza di accertamento con adesione**, la quale, *ex lege*, interrompe il decorso del termine di 60 giorni per presentare ricorso.

Ad ogni modo, **nelle more del procedimento di accertamento con adesione la società abbandonava le trattative, non presentandosi ai successivi incontri** e risolvendosi ad **impugnare il provvedimento**, stante la mancata applicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria del periodo di **sospensione feriale** al termine di 60 giorni concesso al contribuente per la formulazione di osservazioni e richieste.

Tuttavia, detta contestazione non era accolta dai giudici di prime cure che, per l'effetto, **rigettavano il ricorso**, e successivamente tale assunto veniva confermato anche dai giudici del gravame.

Seguiva, dunque, **ricorso per cassazione** da parte della società, la quale, fra gli altri motivi di doglianza, deduceva la violazione di legge *ex* [articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c.](#) per **erronea applicazione** degli [articoli 1 e 2 L. 742/1969](#).

Detto profilo veniva rigettato in quanto, nell'ottica del razionale svolgimento dell'attività amministrativa, **il termine dei sessanta giorni**, di cui all'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), concesso al contribuente per la formulazione di osservazioni a seguito di accesso sul luogo di lavoro, **non soggiace all'applicazione della sospensione feriale**, applicabile ai soli procedimenti giurisdizionali.

L'Amministrazione finanziaria, invece, resistendo con controricorso, eccepiva preliminarmente la **tardività del ricorso di primo grado**, in quanto **la contribuente**, dopo aver presentato istanza di accertamento con adesione, **avrebbe disertato i successivi inviti al contraddittorio, producendo de facto una rinuncia alla procedura di concordato**, che avrebbe fatto venir meno l'effetto della sospensione dei termini per la presentazione del ricorso, come stabilito *ex lege* dall'[articolo 6 D.Lgs. 218/1997](#).

Proprio su questo rilievo si sono concentrati i giudici di legittimità, i quali, dando seguito ad un principio di diritto ormai costituente *ius receptum*, hanno ribadito che **la sospensione del termine di impugnazione viene meno solo in caso di formale ed irrevocabile rinuncia all'istanza di accertamento con adesione** (Cfr. [Cass., ord. 17439/2012](#); [Cass., sent. 3762/2012](#); [Cass., sent. 2857/2012](#)).

Più precisamente, è stato chiarito che, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'[articolo 12 L. 212/2000](#), diretta a favorire il più possibile la composizione amministrativa della controversia, **la revoca dell'effetto sospensivo consegue soltanto in presenza di una manifestazione formale di rinuncia formulata in maniera inequivoca da parte del contribuente**.

Laddove, invece, detta rinuncia **non abbia** i suddetti **requisiti di formalità e certezza**, la sospensione del termine di impugnazione non opererà, stante la **possibilità**, più volte ventilata dalla giurisprudenza di legittimità e costituzionale (Cfr. [Corte Cost., ord. 140/2011](#)), **di riprendere** in detto lasso temporale le **trattative** volte ad evitare un lungo e dispendioso contenzioso.

Ergo, **nessuna rilevanza**, ai fini della revoca della sospensione del termine *de quo*, potrà avere il **mero abbandono** del contraddittorio, con defezione delle successive convocazioni.

L'**effetto sospensivo**, in ogni caso, andrà valutato in relazione al **comportamento del contribuente**, il quale deve essere finalizzato ad avviare concretamente un contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria e **non** deve risolversi in una pratica **dilatoria** volta ad estendere il termine di impugnazione.

Nel caso di specie, in definitiva, l'abbandono del contraddittorio, **in assenza di una manifesta volontà della società contribuente a rinunciare all'istituto deflattivo**, non è stato giudicato né un **rifiuto espresso** né **dilatorio** e ciò ha condotto alla pronuncia di **tempestività dell'impugnazione** dinanzi ai giudici di legittimità, risoltasi poi con una **pronuncia di cassazione con rinvio** in relazione agli altri profili di doglianza presentati dal ricorrente.

Seminario di specializzazione

## **L'AVVIO DEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO: ASPETTI OPERATIVI E CASI PRATICI**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## ACCERTAMENTO

---

### ***Abuso del diritto e onere della prova***

di **Marco Bargagli**

Le disposizioni in tema di **elusione fiscale** sono attualmente contenute nell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#), a mente del quale **configurano abuso del diritto** una o più operazioni prive di **sostanza economica** che, pur nel **rispetto formale delle norme fiscali**, realizzano essenzialmente **vantaggi fiscali indebiti** che, come tali, sono **disapprovati dall'ordinamento giuridico**.

Tali operazioni **non sono opponibili all'amministrazione finanziaria**, che ne **disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi** e tenuto conto di **quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni**.

In precedenza, le **disposizioni anti-elusive** erano sancite dall'[articolo 37-bis D.P.R. 600/1973](#), il quale prevedeva che erano inopponibili all'amministrazione finanziaria **gli atti, i fatti e i negozi**, anche collegati tra loro, **privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario** e ad **ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti**.

Nella sua **formulazione attuale**, affinché si possa parlare di "abuso del diritto", occorre che si realizzino le seguenti condizioni:

- **manca di sostanza economica dell'operazione posta in essere**, che non risulta quindi supportata da **valide ragioni economiche**;
- conseguimento di un **vantaggio fiscale indebito**, che deve costituire **l'essenza dell'operazione**.

Il **rinnovato assetto normativo di riferimento**, come espressamente descritto dal Consiglio nazionale del Notariato nello **Studio n. 151-2015/T**, denominato **"L'abuso del diritto o elusione in materia tributaria: prime note nella prospettiva della funzione notarile"**:

- delinea l'istituto dell'abuso **non più in funzione di limite all'autonomia negoziale**, ma di **garanzia della libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni** comportanti anche un diverso carico fiscale in attuazione dei **principi dell'affidamento e della prevedibilità**,
- abbandona una nozione pervasiva dell'abuso e individua una **definizione "residuale" dell'istituto pienamente convergente con quella di elusione e divergente da quella di evasione (e in generale da quella di violazione di norma di legge)**,
- rifugge il rischio dell'indeterminatezza nella gestione del potere amministrativo e

**introduce una procedura di garanzia per il contribuente per la contestabilità della condotta da parte dell'amministrazione finanziaria, pena la nullità degli atti amministrativi emanati in maniera difforme.**

In buona sostanza, per effetto delle modifiche legislative, **non si considerano abusive** le operazioni giustificate da **valide ragioni extrafiscali, non marginali**, anche di **ordine organizzativo o gestionale**, che **rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.**

Di contro, nelle **operazioni prive di sostanza economica** rientrano i **fatti, gli atti e i contratti**, anche tra loro collegati, **inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.**

Sul punto, per **espressa disposizione normativa**, sono **indici di mancanza di sostanza economica** la **"non coerenza della qualificazione delle singole operazioni"** con il **"fondamento giuridico"** del loro insieme e la **non conformità** dell'utilizzo degli strumenti giuridici a **normali logiche di mercato.**

Un ulteriore profilo di interesse riguarda la possibilità, concessa a favore del contribuente, di **esercitare pienamente la propria iniziativa economica** scegliendo, tra i **differenti regimi fiscali**, quello meno oneroso, conseguendo così un **legittimo risparmio di imposta.**

Con specifico riferimento al **riparto dell'onere della prova** e ai correlati **profili procedurali**, giova ricordare che **l'onere di dimostrare la sussistenza dell'abuso** è di norma **posto a carico dell'Amministrazione finanziaria**, mentre spetta al contribuente dimostrare la sussistenza di **"valide ragioni extrafiscali non marginali"** **che giustifichino l'operazione compiuta.**

Quindi, l'onere di **dimostrare il disegno abusivo**, le modalità di manipolazione e di alterazione degli **strumenti giuridici utilizzati**, nonché la loro **mancata conformità a una normale logica di mercato**, è posto a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Di contro, **spetta al contribuente la prova dell'esistenza di valide ragioni extrafiscali alternative o concorrenti**, che giustifichino il ricorso a tali strumenti (cfr. Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, [circolare n. 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza – volume III – parte V – capitolo 9 **"Abuso del diritto e interposizione"**, pag. 298 e ss.).

Sempre in tema di **onere della prova e abuso del diritto** è recentemente intervenuta la **suprema Corte di cassazione** con la [sentenza n. 6836 del 08.03.2019](#) la quale, respingendo il ricorso dell'Agenzia delle entrate, ha confermato che **grava sull'Amministrazione finanziaria** fornire la prova del comportamento elusivo posto in essere da parte del contribuente.

Gli ermellini, **facendo riferimento al consolidato orientamento espresso in sede di legittimità**, hanno dapprima ricordato che **"in materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali**

*ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente".*

Successivamente, hanno ribadito che **"costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale"**.



Seminario di specializzazione

## LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

Scopri le sedi in programmazione >

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Strutture periferiche degli enti pubblici non economici: regime Ires***

di Gennaro Napolitano

La **Legge di bilancio** per il 2019, attraverso la modifica dell'[articolo 148, comma 3, Tuir](#), ha **esteso** il regime della “**decommercializzazione Ires**” previsto dal Tuir anche alle “**strutture periferiche** di **natura privatistica** necessarie agli **enti pubblici non economici** per attuare la funzione di preposto a **servizi di pubblico interesse**” ([articolo 1, comma 1022, L. 145/2018](#)).

Nell’ambito delle disposizioni in materia di imposta sul reddito delle società previste per gli **enti non commerciali residenti**, il ricordato [articolo 148, comma 3](#), detta uno speciale **regime di favore** per alcune determinate categorie di **enti non commerciali di tipo associativo**.

In particolare, la norma in esame prevede che per gli enti ivi indicati “**non si considerano commerciali**” le attività svolte in **diretta attuazione** degli **scopi istituzionali**, effettuate verso pagamento di **corrispettivi specifici** nei confronti degli **iscritti, associati o partecipanti**, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un’unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le **cessioni** anche a terzi di proprie **pubblicazioni** cedute **prevalentemente** agli associati (c.d. **decommercializzazione Ires**).

In sostanza, quindi, la disposizione in parola prevede la **non imponibilità** ai fini Ires di alcune operazioni poste in essere da determinate tipologie di **enti non commerciali associativi**.

A tale scopo, però, il legislatore pone specifiche **condizioni** (che, peraltro, devono ricorrere **congiuntamente**):

- sono agevolabili solo le **attività** effettuate, verso pagamento di **corrispettivi specifici**, dagli organismi associativi **tassativamente** indicati;
- **destinatari** delle **cessioni di beni** e delle **prestazioni di servizi** devono essere gli **iscritti, associati o partecipanti** ovvero altre **associazioni** che svolgono la **medesima attività** e che fanno parte di un’unica **organizzazione** locale o nazionale, i rispettivi associati o partecipanti e i **tesserati** dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- le **attività agevolate** devono essere realizzate in **diretta attuazione** degli **scopi istituzionali**.

Peraltro, il [comma 8](#) dello stesso **articolo 148** espressamente stabilisce che per poter beneficiare della **decommercializzazione** prevista dal **comma 3**, le associazioni interessate devono **inserire** nei propri **atti costitutivi o statuti** (da redigere nella forma dell’atto pubblico o



della scrittura privata autenticata o registrata) una serie di **clausole**, dirette a **garantire**, da un lato, la natura **non lucrativa** dell'ente e, dall'altro, l'**effettività** del **rapporto associativo** (ad esempio, **divieto di distribuire** anche in modo indiretto, **utili o avanzi di gestione**; **obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente**, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità; obbligo di redigere e di approvare annualmente un **rendiconto economico e finanziario**; **intrasmissibilità della quota** o contributo associativo).

Peraltro, gli **enti** che, essendo in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalle norme di riferimento, intendano avvalersi delle **disposizioni agevolative** previste dall'**articolo 148** hanno l'**onere** di **trasmettere telematicamente** all'Agenzia delle entrate, al fine di consentire gli opportuni controlli, il **modello Eas** con l'indicazione dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali ([articolo 30 D.L. 185/2008](#)).

Ciò detto, la **Legge di bilancio 2019** ha incluso anche “*le **strutture periferiche di natura privatistica** necessarie agli **enti pubblici non economici** per attuare la funzione di preposto a **servizi di pubblico interesse**” nel novero degli **enti** che possono **beneficiare** della **decommercializzazione Ires** prevista dall'[articolo 148, comma 3, Tuir](#).”*

Tali enti possono accedere al descritto regime di favore a condizione che non solo siano in possesso delle **caratteristiche** previste dal citato [comma 1022](#), ma al tempo stesso soddisfino anche i **presupposti generali** richiesti per la fruizione della disciplina fiscale agevolata in esame.

In altri termini, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella [circolare 8/E/2019](#) (paragrafo 7.4), è necessario che le “**strutture periferiche**” in questione:

- abbiano **autonoma soggettività tributaria** rispetto agli enti pubblici non economici a cui sono correlate, e cioè devono essere **autonomi soggetti passivi d'imposta** ai sensi dell'[articolo 73 Tuir](#);
- abbiano **natura privatistica** e forma giuridica di **enti di tipo associativo**;
- siano, sotto il profilo fiscale, **enti non commerciali** ai sensi dell'[articolo 73, comma 1, lett. c\), Tuir](#);
- siano **necessarie** agli **enti pubblici non economici** per attuare la funzione di preposto a **servizi di pubblico interesse**;
- **rispettino** tutte le **condizioni** espressamente stabilite dal [comma 3](#) dell'**articolo 148**, nonché tutte le altre condizioni normativamente stabilite, per beneficiare della **decommercializzazione Ires**.



Seminario di specializzazione

## **LA STABILE ORGANIZZAZIONE: RECENTE EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA NAZIONALE ED INTERNAZIONALE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)