

## Un ente può essere contemporaneamente Onlus ed Impresa Sociale? Secondo la Commissione Tributaria Regionale della Toscana no...

Secondo il D.Lgs. n. 155/2006 sulla **disciplina dell'Impresa Sociale** “*Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale ..., che acquisiscono **anche** la qualifica di impresa sociale, continuano ad applicare le disposizioni tributarie previste dal ... decreto legislativo n. 460 del 1997, subordinatamente al rispetto dei requisiti soggettivi e delle altre condizioni ivi previsti*”<sup>1</sup>.

E' evidente che, citando l'Ordine Nazionale dei Dottori Commercialisti, “*lo scopo dell'articolo 17 è ... affermare che le organizzazioni già qualificate come ... Onlus secondo il d.lgs. 460/97 non perdono tale qualifica per effetto della successiva assunzione della qualifica di impresa sociale secondo il d.lgs. 155/2006*”<sup>2</sup>.

Che equivale a dire che le due qualifiche sono astrattamente cumulabili.

Non è così evidente però per la Commissione Tributaria Regionale (**CTR**) **della Toscana**<sup>3</sup> che, dichiarandosi d'accordo con quanto statuito dalla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Firenze<sup>4</sup>, considera le due discipline (quella sull'Impresa Sociale e quella sulle Onlus) come attinenti a due **branche giuridiche diverse fra loro**, essendo la prima categoria propria del diritto civile e la seconda una qualifica tributaria.

Come se questo fosse di per sé una motivazione valida e sufficiente a sostenere che una Onlus non possa contemporaneamente essere Impresa Sociale e viceversa ...

Ma procediamo con ordine e partiamo dal caso concreto.

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Toscana aveva negato l'iscrizione all'Anagrafe delle Onlus ad una associazione che si era costituita come Impresa Sociale motivando il diniego con le seguenti considerazioni:

- i. la Circolare n. 59/E/2007 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che “*la detenzione di partecipazioni in società di capitali è consentita alle ONLUS a condizione che il possesso di titoli o quote di partecipazione si sostanzia in una gestione statico-conservativa del patrimonio*” (non si capisce bene cosa questo c'entri col tema in oggetto ...);
- ii. le società “*potranno ottenere sempre e solo la qualifica di impresa sociale*”(qui però si trattava di un'associazione quindi l'argomentazione non appare pertinente...);
- iii. le attività previste dalla normativa in materia di Onlus non coincidono perfettamente (non del tutto forse ma in buona parte invece sì...) con le attività previste per le Imprese Sociali.

Questa decisione è stata impugnata dall'associazione esclusa dal registro Onlus che ha osservato che:

- i. l'associazione non detiene partecipazioni di alcun tipo né è controllata da altri soggetti;
- ii. la forma giuridica è quella dell'associazione;
- iii. il Consiglio Nazionale del Notariato (e probabilmente il riferimento è allo Studio n. 429-2006/C) ha osservato come, al contrario, sebbene non ci sia perfetta coincidenza, molte delle attività previste dalle due normative siano addirittura identiche.

LA CTP ha rigettato il ricorso e contro questa sentenza l'associazione si è appellata alla CTR che si è così espressa: “*la qualifica di impresa sociale e quella di Onlus attengono a due branche giuridiche diverse tra loro, essendo, infatti, la prima una categoria propria del diritto civile e, la*

<sup>1</sup>Art. 17, comma 1.

<sup>2</sup>Così si esprimeva l'Ordine Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili già nel giugno 2009. Pag. 60 dei *Quaderni Impresa Sociale. Documento n. 1. Lineamenti tecnico-operativi*.

<sup>3</sup>[Sentenza del 18 febbraio 2013, n. 20/24/13.](#)

<sup>4</sup>Sentenza del 25 febbraio 2011, n. 44.

*seconda, una qualifica tributaristica. Differenza, quest'ultima, da cui consegue la **non necessaria coincidenza** tra le due fattispecie, l'impossibilità di una loro totale sovrapposizione e, quindi, la necessità di individuare i caratteri precipui e le relative differenze”* (cosa che, peraltro, la sentenza cerca di fare anche se incappando ancora, purtroppo, nell'errore di dichiarare che le Onlus non possono svolgere attività economica...).

La conseguenza della premessa della non necessaria coincidenza avrebbe dovuto essere la **cumulabilità in astratto** e la necessità di una verifica, nei casi concreti, della possibilità di assumere entrambe le qualifiche in presenza del rispetto dei requisiti di ambedue le discipline.

La CTR invece, come già accennato sopra, si dichiara d'accordo con la CTP che aveva concluso per la non cumulabilità in astratto delle due qualifiche...

Non possiamo non dichiarare il nostro disaccordo, facendo nostre le considerazioni dell'Ordine Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili:

¶ la qualifica di Impresa Sociale può essere attribuita alle Onlus anche se l'ambito di applicazione delle rispettive discipline non coincide perfettamente<sup>5</sup>;

¶ *“Occorre chiedersi se il modello della possibile coesistenza tra la principalità dell'attività economico-imprenditoriale finalizzata alla produzione o scambio di beni o servizi di utilità sociale, su cui si regge la qualifica di impresa sociale, e la collateralità dell'attività commerciale fiscalmente intesa, da cui dipende la qualifica di ente non commerciale od ONLUS, costituisca una presa d'atto del legislatore della **compatibilità nella disciplina delle ONLUS tra il fine solidaristico che la legge prescrive e l'esercizio dell'attività istituzionale secondo moduli gestionali economico- organizzative per lo svolgimento di attività di produzione di beni e servizi.** Il silenzio della legge in merito alle condizioni di esercizio dell'attività nei settori individuati e la formulazione dell'art. 150 del TUIR il quale, dichiarando non commerciali le attività istituzionali delle ONLUS, lascia intendere che le stesse possono assumere connotazioni imprenditoriali, indurrebbero a ritenere che il fine solidaristico non abbia nessuna influenza sul modulo gestionale utilizzabile per lo svolgimento dell'attività istituzionale, imponendo piuttosto ed unicamente la destinazione a soggetti esterni della medesima e dei suoi risultati. Più precisamente, il divieto di distribuzione, diretta ed indiretta, degli utili e degli avanzi di gestione, anche in sede di liquidazione, che caratterizza anche le ONLUS, il correlato obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse, nonché l'individuazione legislativa dei settori di interesse generale in cui le organizzazioni devono operare, costituirebbero gli elementi che giustificano la scelta incentivante e promozionale, appunto di “decommercializzazione” per le organizzazioni che esercitano l'impresa sociale. Se ne evince, in sostanza, che le imprese sociali, garantendo il mantenimento della destinazione dei risultati all'interno dei settori di rilevanza sociale, possono anche essere organizzate secondo assetti parzialmente di tipo commerciale, mantenendo il proprio originario profilo fiscale”*<sup>6</sup>.

A cura dell'Avv. Maddalena Tagliabue

---

<sup>5</sup>Quaderno sull'Impresa Sociale, op. cit. nella nota n. 2.

<sup>6</sup>Impresa Sociale. Quaderno 2. Aprile 2012.