

**Commissione Tributaria regionale TOSCANA - Firenze, Sezione 24civile**

**Sentenza 18 febbraio 2013, n. 20**

**Data udienza 17 dicembre 2012**

**REPUBBLICA ITALIANA**

**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

**LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI FIRENZE**

**SEZIONE 24**

riunita con l'intervento dei Signori:

MAGNESA LEONARDO Presidente

GUIDUCCI RICCARDO Relatore

MAUCERI ATTILIO Giudice

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 3114/11

depositato il 21/10/2011

- avverso la sentenza n. 44/11/11

emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di FIRENZE

contro: DIREZIONE REGIONALE TOSCANA UFFICIO CONTENZIOSO

proposto dal ricorrente:

(omissis) ONLUS

VIA (omissis) (omissis)

difeso da:

D.SSA (omissis)

VIA (omissis) (omissis)

Atti impugnati:

DINIEGO ISCRIZ. n (omissis) SANZ. AMMINISTR.

Con atto depositato in data 22/9/2009 l'Associazione (omissis) ricorreva alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze avverso il provvedimento, notificatole in data 3/7/2009, con il quale l'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Toscana aveva negato l'iscrizione, presentata dall'Ente, nel registro delle Onlus.

In particolare, in data 25/3/2009, si costituiva l'associazione senza fini di lucro denominata "(omissis)" ONLUS, recependo il contenuto del D. Lgs. n. 155/2006 istitutivo delle imprese sociali, oltre a quanto previsto dal **D.Lgs. n. 460/1997** recante la disciplina tributaria degli Enti non Commerciali e delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale Onlus. Successivamente, in data 17/6/2009, veniva presentata dall'associazione una richiesta di iscrizione nel registro delle Onlus tenuto dalla Direzione Regionale allegando modello di domanda, copia dello statuto e dell'atto costitutivo.

In data 3/7/2009, l'Ufficio notificava all'associazione il provvedimento di diniego motivando lo stesso su tre aspetti:

- a) in primo luogo, facendo riferimento alla circolare 59/E del 2007 nella parte in cui l'Agenzia delle Entrate considera inconciliabile con la natura di ONLUS la determinazione di partecipazione in cui la ONLUS stessa eserciti funzioni di coordinamento e di direzione;
- b) in secondo luogo, in base all'aspetto soggettivo ritenendo difficile inquadrare lo status di Ente non commerciale per le imprese sociali a maggior ragione società di persone o di capitale che potranno ottenere sempre e solo la qualifica di impresa sociale e non di ONLUS;
- c) in terzo luogo, per la non coincidenza tra le attività elencate nell'art. **2 del D.Lgs. n. 155/2006**, che possano essere svolte da una impresa sociale, con le attività che tassativamente possono essere svolte dalle Onlus ed elencate nell'art. **10 del D.Lgs. n. 460/97**.

Conclude l'Ufficio affermando che, allo stato attuale, della normativa le due qualifiche non appaiono cumulate.

L'Associazione, invece:

- a) in relazione all'eccezione di "determinazione di partecipazione" evidenziava che l'Associazione non solo non detiene alcuna partecipazione, ma non risulta neppure

controllata da nessuna società commerciale o Ente Pubblico, inoltre, i soci che avevano partecipato alla costituzione dell'associazione sono tutte persone fisiche.

b) in merito "all'aspetto soggettivo - status di impresa sociale" non trattavasi di società, né di persone, né di capitali, ma la forma giuridica era quella di associazione.

c) infine, per quanto riguarda l'attività svolta, precisava che il provvedimento evidenziava la non coincidenza tra le attività elencate all'art. **2 del D.Lgs. n. 155/2006** che possono essere svolte da un'impresa sociale con le attività che tassativamente possono essere svolte dalle ONLUS ed elencate all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1977. A tale proposito la ricorrente ricordava che il Consiglio Nazionale del Notariato, nell'esaminare il decreto, prevedeva che, a seguito di tale normativa, saranno circa 165.000 gli enti non profit potenzialmente interessati da tale nuova disciplina e, sebbene non ci sia perfetta coincidenza, si può constatare come molte delle attività previste dalle due normative siano identiche.

Conclude chiedendo che sia dichiarata la nullità dell'atto, con accoglimento della domanda di iscrizione per effetto della sussistenza di tutti i requisiti, con vittoria di spese ed onorari.

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, con decisione n. 44 del 25/2/2011, rigettava il ricorso ritenendo, sostanzialmente, che la qualifica di impresa sociale e quella di Onlus attengono a due branche giuridiche diverse fra loro, essendo la prima categoria propria del Diritto Civile e la seconda una qualifica tributaria.

Avverso la suddetta decisione propone appello l'associazione chiedendo, sostanzialmente, la riforma totale della sentenza per nullità dell'atto impugnato con richiesta di accoglimento della domanda di iscrizione presentata, ritenendo che sussistono tutti i requisiti previsti dall'art. **10 del D.Lgs. n. 460/97** stante la possibile cumulabilità prevista dallo stesso **D.Lgs. n. 155/2006** dello status di impresa sociale con la qualifica di onlus. Chiede, infine la condanna dell'Ufficio alle spese di giudizio,

Si costituisce l'Ufficio chiedendo la conferma della sentenza di primo grado e, per l'effetto, acclarate la legittimità dell'atto di diniego della Direzione Regionale della Toscana, rigettando nel merito l'appello, con vittoria di spese ed onorari.

La Commissione, in merito al tema oggetto del presente contenzioso, è del parere di ritenere fondato quanto affermato dai giudici di primo grado, in quanto, 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 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.

Prendendo le mosse dal disposto legislativo, una prima definizione normativa dell'impresa sociale si trova nell'art. **1, comma 1, del D.Lgs. n. 155/2006** secondo cui, testualmente: "Possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano, in via stabile e principale, un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale che hanno i requisiti di cui agli artt. **2, 3 e 4**".

Ai fini civilistici, si definisce, quindi, un'impresa sociale quell'organizzazione il cui carattere essenziale ed il cui requisito principale sia l'esercizio in via stabile e principale di un'attività economica, proprio perché attinenti a due branche giuridiche diverse. Tali due figure risultano, dunque, difficilmente paragonabili tra loro proprio per la diversa finalità per cui sono riconosciute e disciplinate.

Inoltre, l'art. **10 del D.Lgs. n. 460/97**, fissando i requisiti affinché un ente possa definirsi Onlus, prevede l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale (Art. 10, comma 1. lett. b) che mal si concilia con quanto stabilito dall'art. 1 del D.Lgs. n. 155, secondo il quale possono assumere la qualifica di impresa sociale quelle organizzazioni private che esercitano in via stabile e principale un'attività economica diretta alla produzione ed allo scambio di beni e servizi di utilità sociale.

Pertanto, anche se per le imprese sociali la legge prevede quale finalità quella di perseguire un interesse generale, la diversità strutturale tra le due figure è evidente dal momento che lo scopo effettivamente perseguito dall'ente è un aspetto successivo e secondario rispetto alla struttura adeguata che lo stesso deve avere. Le Onlus, per loro natura, pertanto, non possono svolgere attività economica mentre un'impresa sociale, per definizione, è un'impresa che svolge attività economica. Alla luce di tutto ciò non può essere condivisa neanche l'argomentazione della società appellante circa la natura di attività di solidarismo immanente, in quanto ci troviamo fuori dalla categoria tributaria delle onlus, esercitando il soggetto un'attività commerciale prevalente, né vale il richiamo dell'art. 17 del D.Lgs. n. 155, in considerazione dell'attività effettivamente svolta (così come indicata nello statuto "l'attività commerciale in via prevalente e continuativa"). Non si può parlare, difatti, di ente rientrante sotto la disciplina delle Onlus.

Da ultimo, questa Commissione è del parere di respingere l'appello poiché le Onlus possono anche detenere partecipazioni in imprese sociali, di cui al **D.Lgs. n. 155/2006**, senza che ciò muti la loro natura, la Commissione, infine, ritiene che non spetti loro alcuna agevolazione fiscale.

Pertanto la Commissione stante la complessità della materia trattata nonché lo specifico oggetto del contendere, ritiene che sussistano giustificati motivi per compensare le spese di lite e

### **PQM**

Rigetta l'appello e, nel confermare l'impugnata sentenza, dichiara compensate le spese del presente grado di giudizio.

Firenze, lì 17/12/2012