



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

QUARTERLY REVIEW OF TAX AND ECONOMIC LAW

2

2018

Gli Enti altruistici e gli Enti del Terzo Settore: un modo nuovo di occuparsi del bene comune, riconosciuto anche dal sistema fiscale

di Vincenzo Bassi

Professore a contratto di Diritto tributario presso la Lumsa e Avvocato

ABSTRACT

The altruistic corporate bodies and the Third Sector Entities are the bodies that carry out activities of general interest, respecting principles such as democracy, non-discrimination and equal opportunities. But above all, these are activities that are not directed to the market, but to people and communities in situations worthy of protection or to the members of the institutions themselves.

Starting from this fact of reality and analyzing precisely the function of these entities (which have become for different reasons, essential instruments, subsidiarity, universalist solidarity for the benefit of the common good), it is easier to understand why the special tax treatment granted to altruistic bodies and ETS complies with a correct determination of the taxable income, without constituting a privilege or facilitation.

SINTESI

Gli enti altruistici e gli Enti del Terzo Settore sono gli enti che svolgono attività di interesse generale, nel rispetto di principi come la democraticità, la non discriminazione e pari opportunità. Ma soprattutto si tratta di attività non dirette al mercato, ma a persone e comunità in situazioni meritevoli di tutela oppure ai soci degli enti stessi.

Partendo da questo dato della realtà e analizzando proprio la funzione di questi enti (divenuti per ragioni diverse, essenziali strumenti, sussidiari, di solidarietà universalistica a vantaggio del bene comune), è più facile comprendere perché il trattamento fiscale speciale riconosciuto agli enti altruistici e agli ETS è conforme ad una corretta determinazione degli imponibili, senza costituire un privilegio o agevolazione.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. La soggettività passiva degli enti non lucrativi (ENL) ai fini delle imposte sul reddito e i criteri per valutare la rilevanza fiscale dei loro incrementi patrimoniali – 3. Enti associativi: contributi associativi e corrispettivi specifici - differenze – 4. Disciplina speciale prevista per gli enti altruistici e gli ETS (escluse le imprese sociali): il requisito della democraticità, di pari opportunità ed eguaglianza – 5. Conclusioni

1. Premessa

La “socialità”, intesa come esigenza umana di interagire con altri uomini costituisce la ragione prima della sua tendenza ad organizzarsi in strutture, in prima battuta economico-produttive e “politico-giuridiche”. C’è tuttavia, tra questi due

grandi, ed estremi, comparti, anche un'organizzazione "privata", ma non diretta al mercato, non a caso denominata "terzo settore", senza scopo di lucro, i cui avanzi di gestione sono destinati agli scopi organizzativi (ENL acronimo per enti non lucrativi).

Sulla base della definizione appena riportata è possibile sin d'ora concludere che l'ENL si caratterizza in quanto (a) soggetto giuridico diverso dalle persone fisiche, (b) dotato di un'autonomia patrimoniale, (c) strumentalmente finalizzata al perseguimento delle finalità non lucrative, tipiche (c.d. istituzionali) dell'ente stesso.

(a) Definire l'ENL un soggetto giuridico diverso dalle persone fisiche significa innanzitutto che l'ENL nasce come atto di volontà, c.d. negoziale, espresso da uno o più individui, anche persone fisiche, allo scopo di perseguire finalità specifiche, raggiungibili anche dai singoli ma, in linea di principio, con minore quantità ed ampiezza.

L'ENL sotto un profilo organizzativo può assumere due diverse strutture.

In primis si tratta di una struttura a base associativa (p. es. associazioni, consorzi, comitati, società, cooperative), costituita da una pluralità di associati cui spetta di prendere decisioni, funzionali al perseguimento dello scopo, nonché di fissare (ed eventualmente di modificare) lo scopo stesso dell'ente¹.

Diversi sono invece gli ENL costituiti mediante un vincolo di destinazione impresso ad un patrimonio (p.es. fondazioni). Questo vincolo di destinazione sul patrimonio deve essere impresso attraverso un atto di volontà, negoziale, che disciplina anche il perseguimento, attraverso il patrimonio, degli obiettivi e le modalità di nomina degli amministratori.

Si noti tuttavia che a differenza degli ENL a base associativa, questi enti non sono in linea di principio soggetti alla volontà di un'assemblea degli associati, che nomina liberamente e democraticamente i suoi amministratori, ne decide, rispettando lo statuto, le linee guida e, nel caso, si può sostituire agli amministratori

¹ De Giorgi, *Fondazione e i Comitati*, in *Diritto Civile*, diretto da Nicolò Lipari e Pietro Rescigno, coordinato da Andrea Zoppini, Vol. I, *Le Fonti e i Soggetti*, Milano, 2009, pp. 412 e ss..

stessi. Conseguentemente l'atto costitutivo riveste, per questo tipo di enti, un'importanza cruciale ed insostituibile in relazione all'organizzazione e alle modalità di svolgimento di quelle funzioni, che, nell'ENL a base associativa, sono realizzate dall'assemblea degli associati.²

(b) Un altro requisito dell'ENL è costituito dal modo nel quale l'organizzazione dell'ente si distacca dai suoi membri (nel caso di struttura associativa) o dal fondatore (in caso di fondazione), fino a costituire un soggetto a sé stante distinto dagli individui che lo compongono o che ad esso danno vita.

A ben guardare nel nostro ordinamento sussiste una sorta di gradualità che parte da una struttura più elementare, in cui non si ravvisa alcuna distinzione tra i singoli membri e l'ente, per giungere a strutture in cui l'ente è perfettamente distinto dai singoli, anche dal punto di vista patrimoniale.

Il primo tipo di struttura è quella tipica della comunione o dei condomini, in cui la proprietà dei beni è dei singoli partecipanti. Il patrimonio di questi ultimi è infatti direttamente costituito (*pro-quota*) dai beni di cui sono composti la comunione o il condominio (di edifici)³.

A differenza degli altri enti associativi, lo scopo della comunione o del condominio non è quindi quello di svolgere attività dirette al perseguimento di fini separati e distinti dai singoli "comunisti" (ovvero partecipanti alla comunione o al condominio), ma quello di agevolare il godimento diretto ed individuale di determinati beni da parte dei "comunisti".⁴

² *Ibidem*, pp. 372 e ss.

³ A proposito dell'insussistenza della soggettività giuridica riferibile all'istituto della comunione, cfr. *ex pluribus* Cass. 31 marzo 2006, n.7629, Cass. 27 dicembre 2004, n.23994, nonché Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 1998, pp.139 e 263, e A.A.V.V. *Istituzioni di diritto privato*, a cura di Bessone, *Comunione*, p. 426, Torino 2004. Si tratta di una concezione di comunione legata allo schema individualistico della proprietà e all'idea che tutti i comunisti (e non la comunione come soggetto giuridico) hanno diritto su tutto il bene; *contra* i sostenitori della teoria collettivista che tendono a riconoscere nella comunione un'organizzazione distinta rispetto ai comunisti (per esempio Branca, *Comunione, Condominio negli edifici*, in "Commentario del Codice civile a cura di A.Scialoja e G. Branca", Bologna, Roma, 1982, pp. 8 e 9).

⁴ L'esercizio in comune di un'attività economica, a differenza del mero godimento, implica infatti l'utilizzo dinamico (e strumentale) dei beni comuni allo scopo di produrre nuova ricchezza e di non limitarsi a percepirne i soli frutti (cfr. *inter alia*, Gazzoni *ibidem*, p. 1257; Cass. 10 novembre 1992 n.12087). A tal proposito si ricordi che non rientra nel mero godimento degli stessi beni, l'ipotesi in cui l'esercizio dell'attività ha ad oggetto non solo l'attività (ancorché prevalente) di godimento di

Diverso è invece il caso delle associazioni, delle società di persone o di altre strutture a base associativa, che, benché non dotati di un riconoscimento da parte dell'autorità pubblica, hanno una soggettività distinta da quella dei singoli partecipanti. Questi ultimi non sono direttamente (ancorché *pro-quota*) proprietari dei beni dell'associazione o delle società ma sono proprietari di quote (per es. associative o societarie) e, in linea di principio, possono essere titolari di diritti amministrativi (p. es. il diritto di voto) e patrimoniali (attraverso p.es. la fruizione dei servizi del circolo o della associazione, oppure di beni per specifiche finalità associative), con i quali indirettamente potrebbero beneficiare dei beni e dell'attività propria dell'ente di cui sono partecipanti.

Gli enti riconosciuti (p. es. associazioni riconosciute, società di capitali o fondazioni) sono invece dotati di autonomia patrimoniale perfetta, che li distingue dalle persone degli associati e del fondatore.

In sostanza può dirsi che sia gli ENL riconosciuti sia quelli non riconosciuti hanno una propria soggettività distinta dai membri o dal fondatore o dai promotori. Essi sono quindi centri di imputazione autonoma di effetti giuridici, che conseguono, da un lato, all'attribuzione di diritti e doveri da parte dell'ordinamento giuridico e, dall'altro, all'esercizio di tali diritti in funzione strumentale al perseguimento dello scopo cui è vincolato il fondo in dotazione dell'ENL. Questi enti hanno dunque una capacità giuridica e una capacità d'agire loro propria, del tutto autonoma e distinta rispetto a quella degli individui che li hanno creati. Sono perciò autonomi e distinti soggetti di diritto.

Dove questi soggetti (enti "riconosciuti" e "non riconosciuti") si distinguono, è rappresentato dalla autonomia di cui gode il loro patrimonio rispetto a quello dei singoli (p. es. associati, soci, fondatore) – autonomia che gli ENL possono avere in

beni mobili ed immobili, ma anche il loro acquisto reimpiegando i frutti prodotti dagli immobili (cfr Cian Trabucchi, *Commentario breve al codice civile*, Padova, 2007, commento sub. Art. 2247, paragrafi VIII e IX). I comunisti si limitano al mero godimento di un bene in comunione, se si limitano alla gestione statica. Per gestione statica si intende per esempio l'utilizzo diretto del bene secondo la destinazione sua propria (Cass. n.12087 cit.) oppure la riscossione dei frutti (civili: art. 820 cc) connessi ai beni in comunione (come nell'ipotesi per esempio dei canoni di locazione oppure proventi da titoli; cfr. Gazzoni, *ibidem*, p. 192) oppure l'esecuzione delle opere di mantenimento o miglioramento sugli immobili, in funzione conservativa.

modo perfetto oppure in modo imperfetto. L'autonomia perfetta è propria solo degli enti riconosciuti, quelli cioè dotati di personalità giuridica, attribuita se sono rispettate le condizioni stabilite dall'ordinamento giuridico. Ciò nonostante, anche gli ENL che non sono riconosciuti e quindi non sono dotati di personalità giuridica, sono soggetti autonomi di diritto. Infatti una cosa è godere della capacità giuridica e capacità d'agire, altra cosa è godere della personalità giuridica, che è attribuita essenzialmente allo scopo di far conseguire all'ENL, una perfetta autonomia patrimoniale.⁵

(c) Quanto al requisito dello scopo non lucrativo, si intende tradizionalmente uno scopo "ideale" non economico, contrapposto a uno esclusivamente economico, consistente direttamente o indirettamente nella distribuzione di utili a favore di quei soggetti che apportano capitale. La ripartizione, da parte di un ente lucrativo, degli utili tra i soggetti "apportanti" segue generalmente come criterio principale proprio la proporzionalità dell'apporto (*amplius infra*).

Pertanto la lucratività o meno di un ente non discende dall'economicità o meno dell'attività svolta, ma dal fatto che il capitale, come fattore della produzione, sia o meno remunerativo per i soggetti che lo hanno apportato nell'ente.

Quanto allo scopo da perseguire, gli ENL non sono tutti uguali e occorre precisare le specificità all'interno della categoria generale.

In particolare, se è vero che, da un punto di vista patrimoniale, gli ENL, in linea di principio, reinvestono gli avanzi di gestione per gli scopi organizzativi, è altrettanto vero che gli ENL possono svolgere attività d'impresa.

Il beneficiario delle attività svolte dagli ENL che non svolgono attività d'impresa, è non tanto il mercato, quanto piuttosto i soci degli enti stessi.

Infine, non tutti gli ENL concorrono al bene comune.⁶

Per questo, all'interno della categoria degli ENL, esistono enti altruistici.

Tra tali enti sono ricompresi, a titolo non esaustivo, le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, sportive dilettantistiche (*ut infra*) e,

⁵ *Ibidem*, pp. 406 e ss..

⁶ Per esempio, gli ENL possono perseguire altresì scopi egoistici come l'intrattenimento, ludico o culturale, dei partecipanti.

successivamente all'introduzione del d.lgs. 3 luglio 2017 n.117, gli Enti del Terzo Settore (ETS).

Sono ETS le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale⁷ in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro,

⁷ Ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n.117/2017, tali attività, esclusa l'ipotesi delle imprese sociali, hanno a oggetto:

a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n.328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n.104, e alla legge 22 giugno 2016, n.112, e successive modificazioni;

b) interventi e prestazioni sanitarie;

c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;

d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n.53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;

e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;

f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n.42, e successive modificazioni;

g) formazione universitaria e post-universitaria;

h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;

i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;

j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n.223, e successive modificazioni;

k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;

l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;

m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;

n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n.125, e successive modificazioni;

o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed

beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore (art. 4 del d.lgs n.117/2017).

2. La soggettività passiva degli ENL ai fini delle imposte sul reddito e i criteri per valutare la rilevanza fiscale dei loro incrementi patrimoniali

Da un punto di vista fiscale, si riscontra una sostanziale simmetria rispetto al dato civilistico con qualche eccezione.⁸

Nello specifico, pur potendo sembrare particolarmente ampia la categoria dei soggetti passivi,⁹ occorre precisare che l'interpretazione della stessa porta a

internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;

p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n.106;

q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;

r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n.141, e successive modificazioni;

t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;

u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n.166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;

v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;

w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n.53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n.244;

x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n.184;

y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n.225, e successive modificazioni;

z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata".

⁸ In particolare, ai fini delle imposte sul reddito, i c.d. soggetti trasparenti, come le società di persone (art. 5 del DPR 22 dicembre 1986 n.917, da qui in poi Tuir), pur godendo di una soggettività giuridica ai fini civilistici, non hanno una soggettività passiva.

⁹ Per quanto riguarda la soggettività passiva ai fini IRES, l'art. 73, co. 1, del TUIR n.917/1986, individua tra i soggetti passivi dell'imposta, le società di capitali ed altri enti societari individuati ad esse equiparati (cfr. lett. a), gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust (lett. b e c), le società e gli enti di ogni tipo non residenti nel territorio dello stato (lett. d). Il successivo comma 2 dell'art. 73 precisa che "tra gli enti diversi dalle società di cui alle lett. b e c del comma 1 si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo".

escludere la soggettività tributaria in presenza di qualsiasi organizzazione di persone e/o beni.

Proprio con riferimento alle “organizzazioni” di persone (fisiche o giuridiche) e/o di beni, esse sono ricomprese nella categoria dei soggetti passivi ai fini delle imposte dirette, solo se:

(a) esteriormente riconoscibili come strutture distinte rispetto ai soggetti che le compongono (“*organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi*”; tale requisito risulta di regola coincidente con la soggettività giuridica ai fini civilistici¹⁰), e

(b) stabilmente articolate per il raggiungimento di uno scopo preciso, autonomo e comune¹¹. Difatti in forza di questa caratteristica, anche gli enti c.d. “atipici”, ovvero appaeramente privi di soggettività (come le reti d’impresa) se titolari di un potere di disposizione su un patrimonio (distinto e separato), possono esprimere indici di capacità contributiva (art. 53 Cost.), in quanto in condizioni di disporre di un reddito imponibile.

In altri termini, dunque, un’organizzazione, dotata di una certa autonomia soggettiva, diventa soggetto passivo d’imposta ai fini delle imposte dirette, solo se persegue uno scopo preciso e autonomo,¹² servendosi di un patrimonio a esso

¹⁰ Cfr. Gallo, *La soggettività ai fini Irpeg*, in Scritti in memoria di E. Granelli, 1990, Roma, p. 520 e ss.

¹¹ Cfr. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte Speciale, Padova, 2008, pp. 233-234.

¹² Tra l’altro, sulle finalità che possono rendere autonomo e distinto un patrimonio è interessante richiamare alcune interpretazioni sulle società di persone (ancorché semplici o di fatto). A tal proposito secondo la Suprema Corte, gli elementi essenziali propri delle società di persone consistono, da un punto di vista civilistico, nella: **a)** previsione dell’esercizio in comune di una determinata attività economica e non di godimento; **b)** conseguente costituzione di un “fondo comune”, vincolato all’esercizio collettivo dell’attività sub a); **c)** costituzione del fondo mediante conferimento da parte di ciascuno dei soci. Per contro non è necessario che l’entità di detti conferimenti debba risultare predeterminata nell’atto costitutivo, ben potendo essere concretamente rapportata alla consistenza economica dell’oggetto sociale e alla specifica operazione programmata (cfr. *inter alia*, Cassazione, prima sezione, 18 dicembre 1998 n.12663 e nel Cassazione 7 aprile 1987 n.3353). Così, non può ritenersi società (nemmeno semplice o occasionale) l’acquisto di un bene da parte di più acquirenti *pro indiviso* con denaro comune; ovvero il contratto con il quale le parti convengono di godere separatamente beni di proprietà comune, nemmeno in presenza di un patrimonio comune, poiché difetta l’ulteriore essenziale elemento dell’esercizio in comune dell’attività economica e la conseguente divisione degli utili. Infatti, il mero godimento del patrimonio immobiliare sarebbe illecito, in quanto la società così costituita sottrarrebbe i beni avuti in gestione alla disciplina della comunione (cfr. art. 2248); *contra* Tribunale di Milano 10 dicembre 2004 secondo cui l’attività di gestione statica dei beni sociali, alla luce del disposto dell’art. 29 della l. 27 dicembre 1997 n.449, può essere svolta nella forma della società

destinato, separato da quello dei partecipanti, da cui l'organizzazione stessa percepisce un reddito, di cui può disporre liberamente sebbene in coerenza con gli scopi sociali.¹³

Al riguardo è stato già osservato (*ut supra*) che un complesso di beni, costituito e mantenuto al solo scopo di godimento dei beni stessi, la cui attività consiste nella gestione statica e non dinamica dei beni di proprietà comune tra più soggetti¹⁴, senza perciò perseguire scopi autonomi ed indipendenti rispetto a quelli dei singoli proprietari, viene definito comunione di mero godimento (cfr. art. 2248 cc), la cui disciplina ricade negli artt. 1100 e ss. c.c..

Sulla base di quanto sopra, quindi, per esempio, la comunione non può essere considerata soggetto d'imposta ai fini delle imposte sul reddito,¹⁵ in quanto non esiste un patrimonio di comunione distinto rispetto al patrimonio dei comunisti, né al patrimonio comune è assegnato (in virtù della convenzione organizzativa che

semplice. Si ritiene tuttavia che il disposto dell'art. 29 della l. n.449/1997 si riferisca solo al caso delle società di capitali di mera gestione (c.d. di comodo). Al contrario, se il godimento di beni è esercitato, ab origine, nella forma della comunione, si applicano le norme sulla comunione (art. 2248 cc).

¹³ A proposito di una fattispecie simile (ancorché diversa) da quella in esame (il Trust, ora espressamente incluso tra i soggetti passivi dall'art. 73 citato), un'organizzazione è stata ritenuta "ente atipico", titolare di capacità contributiva, e perciò soggetto d'imposta ex art. 73 co. 2 del TUIR, se ed in quanto l'ente in questione era connotato, cumulativamente, di determinati elementi costitutivi individuabili (i) nella disponibilità di un patrimonio proprio e separato, (ii) nella percezione di un reddito, e (iii) nel trasferimento della ricchezza nella forma e nei contenuti in cui è prevista la tassazione. Cfr. Delibera SECIT dell'11 maggio 1998 n.37.

¹⁴ Cfr. nota 4.

¹⁵ In questo modo si realizza un opportuno parallelismo tra la disciplina fiscale e quella civilistica. Sul punto della soggettività passiva della comunione cfr. Circolare 13 giugno 1997 n.167 e Comm. trib. centr., sez. XXI, decisione del 2 ottobre 1984 n.8444; decisione del 29 marzo 1985 n.3123; decisione del 27 settembre 1988 n.6331. Si veda anche la datata Cass. 27 novembre 1979 n.6211, sulla insufficienza dell'organizzazione dei rapporti tra i comunisti prevista dal Codice civile a far assumere alla comunione natura di soggetto passivo tributario; allo stesso modo, pare oltremodo utile ricordare le sentenze della Cassazione, Sezioni Unite, del 18 settembre 1970 n.1557 e 6 febbraio 1971 n.312, sulla necessità ai fini della soggettività tributaria, di una effettiva distinzione economico - giuridica tra i patrimoni dell'organizzazione e dei suoi partecipanti, non essendo sufficiente una semplice distinzione organizzativa o amministrativa nei rapporti interni o esterni. Conferme si trovano anche nell'art. 26 co. 2 del TUIR n.917/1986. Inoltre si consideri che il condominio (che come è noto una forma speciale di comunione) svolge le funzioni di sostituto d'imposta, solo a seguito di una modifica all'art. 23 co. 1 del DPR n.600/1973, introdotta dall'art. 21, co. 11, lett. a), n.2, della L. 27 dicembre 1997 n.449. Tuttavia, tale disposizione, avente natura procedurale, rappresenta una mera *fictio iuris*, efficace solo nell'ambito di effettuazione delle ritenute; nessuna modifica è infatti intervenuta in merito alla soggettività tributaria del condominio che, sebbene sostituto d'imposta, non è quindi soggetto passivo IRES.

regola la comunione) uno scopo distinto ed autonomo rispetto a quello dei comunisti (godimento del bene).¹⁶ In sostanza, a differenza dello schema societario, nella comunione il bene comune è l'oggetto del godimento e tale godimento rappresenta il fine della comunione. Nelle società il patrimonio comune è, invece, il mezzo per l'esercizio di un'attività economica.¹⁷

A questo punto, per comprenderne meglio la natura tributaria, non rimane altro che riflettere sulla modalità di determinazione del reddito degli ENL.

Va detto che gli ENL, che non svolgono in via prevalente attività d'impresa, sono considerati enti non commerciali.

Pertanto, come avviene per le persone fisiche, alla formazione del reddito complessivo concorrono i redditi fondiari, di capitali, di impresa¹⁸ e diversi.

A parte le ipotesi di redditi esenti o esclusi per espressa disposizione di legge, non costituiscono reddito, perché non derivano da fattori produttivi come capitale, immobili o lavoro, le somme versate a titolo di contributi associativi, ovvero di somme che trovano la loro ragione nel negozio associativo ed è finalizzata allo svolgimento dell'attività istituzionale a vantaggio quindi dell'ENL e della generalità dei soci (*ut infra*).

La suddetta esclusione dal reddito dei contributi *de quibus* senza alcun vincolo di sinallagmaticità con l'attività svolta dall'ENL non rappresenta alcuna agevolazione, poiché non si tratta di ricchezza novella prodotta dall'ente stesso.

¹⁶ A tal fine rileva anche l'assenza di organi propri della comunione, la cui presenza, invece, è considerata tra gli indici indispensabili di soggettività tributaria (espressivo di capacità giuridica, autonomia patrimoniale e di gestione; cfr. Gallo, *La soggettività ai fini Irpeg, op. cit.*, p. 521; interessante è anche lo spunto di Ficari, *Indici di soggettività tributaria ed art. 87, comma 2, TUIR n.917/1986*, in Riv. Dir. Trib. 1994, II, p. 471, sull'irrelevanza, invece, dell'autonomia contabile ai fini in esame). Nel caso di comunione, infatti, il suo amministratore "è delegato" dai comunisti a compiere, per conto loro, gli atti di gestione corrente nonché degli atti di ordinaria amministrazione. Pertanto, a differenza degli amministratori di enti, ancorché atipici, dotati di soggettività giuridica, l'amministratore di una comunione è un mandatario (sul punto *ex pluribus* Cass. 3 dicembre 1999 n.13504) e non è perciò titolare di un potere di rappresentanza organica con la comunione, ma di un potere di rappresentanza negoziale, in quanto è chiamato a perseguire gli interessi di ciascuno dei comunisti. Sulla differenza tra rappresentanza organica e negoziale cfr. Bianca *Diritto civile*, vol. 3, "Il Contratto" 1993, Milano, pp.75 e ss..

¹⁷ Sul punto cfr Cass. 1 aprile 2004 n.6361. Analoghe caratteristiche distintive, sotto il profilo dell'autonomia patrimoniale e dell'assegnazione a tale patrimonio di uno scopo diverso da quello di altri soggetti, possono rinvenirsi nel confronto tra le comunioni e le associazioni non riconosciute.

¹⁸ A proposito dei presupposti per la produzione del reddito d'impresa da parte degli ENL *ut infra*.

Per le stesse ragioni non concorrono alla formazione del reddito

- i fondi pervenuti grazie a raccolte pubbliche occasionali, svolte anche mediante vendita di beni di modico valore o di servizi a favore di coloro che fanno delle offerte, e
- i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento (art. 143, comma 3 del DPR 22 dicembre 1986 n.917, da qui in poi Tuir).¹⁹

3. Enti associativi: contributi associativi e corrispettivi specifici - differenze

Come già sottolineato, con riguardo agli enti associativi,²⁰ non rilevano ai fini fiscali (IRES e IVA) le somme versate dagli associati o dai partecipanti a titolo di quote o di contributi associativi destinati ad essere utilizzate per le finalità e nell'interesse generale dell'ente.

Per contributi associativi si possono intendere, per esempio, le quote o, in generale, i liberi contributi dei soci versati alle associazioni, per finanziare le attività

¹⁹ Alcuni esempi di raccolta fondi possono essere le vendite di piante, oggetti artigianali, prodotti alimentari, o le organizzazioni di lotterie, tombole, pesche di beneficenza. Deve trattarsi di iniziative occasionali (non più di due in un anno) e la raccolta di fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

La somministrazione di cibi e bevande, esercitata nelle medesime circostanze di tempo e di luogo, rientra negli estremi della raccolta pubblica di fondi e, dunque, nei termini di esclusione dal reddito; infine, anche relativamente alle sponsorizzazioni, nel caso in cui il marchio di un'impresa venga associato al logo dell'ente non profit, nell'ambito di una raccolta occasionale di fondi promossa dallo stesso ente, si ritiene che i proventi in questione non assumano rilevanza reddituale.

²⁰ Ai fini fiscali, il legislatore ha voluto applicare il trattamento di cui all'art. 148, comma 1, primo periodo del TUIR non a un modello tipico di associazione ma, in generale, a tutti gli "enti non commerciali di tipo associativo". A tal proposito è utile ricordare che la natura non commerciale dell'ente è data – come già precisato – dal fatto che l'ente non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, mentre l'appartenenza dell'ente alla categoria di quelli di tipo associativo è determinata dal vincolo associativo, che unisce più individui in forza dell'«adesione al contratto sociale e dalla conseguente acquisizione della qualità di socio» (Cass. civ. Sez. I, 28 marzo 2007, n.7646 a proposito degli associativi rientranti nella categoria "cooperativa"). L'essenza del fenomeno associativo deve, infatti, essere ricercata nell'obiettivo che i soci vogliono perseguire vincolandosi associativamente. A differenza del caso dei contratti di scambio (in cui le parti perseguono scopi contrapposti e la prestazione di ciascuna va direttamente ed esclusivamente a vantaggio dell'altra parte), aderendo ad un ente associativo, l'individuo persegue il medesimo scopo di altri soggetti. Pertanto il vantaggio del socio è raggiunto indirettamente, se l'ente associativo persegue il suo scopo sociale. Per questo, gli enti associativi rientrano nella categoria dei negozi giuridici plurilaterali, con comunione di scopo (sul punto cfr. Galgano, Diritto Civile, Vol. II, Tomo I, Padova, 1993, p. 261).

dell'ente. Il versamento della suddetta quota o dei liberi contributi trova (*ut supra*) la sua ragione nel negozio associativo (e nella conseguente acquisizione da parte dell'associato o del partecipante della qualità di socio) e non in un differente rapporto contrattuale (di scambio) tra l'ente associativo e il socio. Infatti, l'attività istituzionale dell'associazione – finanziata come sopra – è rivolta al perseguimento dello scopo voluto dalla generalità degli associati, escludendo così un nesso di sinallagmaticità tra le somme versate dai soci (a titolo di quote o contributi associativi) e l'attività svolta dall'associazione stessa.²¹

A una attenta analisi, non dovrebbe rilevare in generale l'uguaglianza quantitativa delle quote associative. Infatti, potrebbe accadere che alcuni soci versino quote maggiori, sulla base di quanto stabilito nel negozio associativo. L'ammontare della quota costituisce una vicenda attinente ai rapporti tra i soci e non incide sul vincolo di destinazione del contributo, che rimane finalizzato all'interesse generale dell'ente associativo e non dà luogo al diritto ad alcuna controprestazione specifica.

Viceversa sono generalmente rilevanti ai fini IRES e IVA, i proventi prodotti dalle associazioni nell'esercizio di attività commerciali.²² A tal proposito è utile ricordare che non si considerano attività commerciali quelle attività svolte dalle associazioni «*in conformità alle loro finalità istituzionali*» (art. 148, co. 1 del Tuir, e art. 4, co. 4

²¹ Sul punto della natura non sinallagmatica delle quote associative, ex pluribus cfr. Commissione tributaria Regionale di Bologna, Sent. n.30/09/2000 del 17 febbraio 2000, Ris. DRE Lombardia n.47792/08, Ris. n.431323 del 7 marzo 1992, Ris. n.108 del 6 luglio 1996, Nota n.330070 del 1° luglio 1981, Nota n.360081 del 10 marzo 1986.

²² La commercialità dell'attività svolta sussiste, quindi, qualora detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitualità, ancorché non esclusiva. In base all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, ribadito, peraltro, dall'Agenzia delle Entrate nelle risoluzioni n.148/E del 20 maggio 2002, n.204/E del 20 giugno 2002, n.273/E del 7 agosto 2002 e n.286/E dell'11 ottobre 2007, «la abitualità, sistematicità e continuità dell'attività economica... vanno intese in senso non assoluto, ma relativo», per cui la qualifica di imprenditore si determina anche in conseguenza del compimento di un unico affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola, implicanti la necessità del compimento di una serie coordinata di atti economici. A tal proposito, la Corte di Cassazione, con sentenza del 29 agosto 1997, n.8193, richiamata dalle citate risoluzioni n.204/E, n.273/E del 2002 e n.286/E del 2007, ha affermato che affinché ricorra la figura dell'imprenditore commerciale «non è necessario... che la funzione organizzativa dell'imprenditore» costituisca «un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore va attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi».

del DPR n.633/1972). In altre parole, la stessa attività culturale (per esempio la gestione di un museo) può non considerarsi attività commerciale se è svolta da un ente, il quale, ancorché in modo organizzato e professionale, persegue, come finalità istituzionale, lo sviluppo e la promozione culturale a vantaggio di una comunità e non allo scopo di accrescere il proprio patrimonio attraverso l'avanzo di gestione. In un simile contesto, l'ente può raggiungere anche un equilibrio economico, senza perciò che l'attività *de qua* perda la sua natura di attività non commerciale.²³

Al contrario, la stessa attività va ritenuta commerciale, se l'ente svolge quel determinato servizio allo scopo principale di accrescere il proprio patrimonio.

Tuttavia, vi sono delle circostanze che, per presunzione,²⁴ costituiscono elementi connotativi di un'attività commerciali.

In particolare, si tratta di quei proventi realizzati dalle stesse associazioni a seguito di cessioni di beni e di prestazioni di servizi, da loro rese, generalmente, in

²³ Infatti, un ente non commerciale, con spese generali nulle o molto basse (perché proprietario dei beni strumentali) o comunque coperte da proventi derivanti da altre categorie di reddito (fondiario, di capitali e diversi), può svolgere attività in conformità alle proprie finalità istituzionali, verso pagamenti di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. In questo modo, l'ente, pur essendo in equilibrio economico e finanziario, non svolge attività commerciale.

²⁴ A seconda dei casi le presunzioni sono *juris et de jure* oppure *juris tantum*.

In particolare, se l'ente non commerciale pone in essere attività commerciali e industriali (art. 2195 c.c.), i relativi proventi rientrano, per presunzione *juris et de jure*, nell'ambito del reddito d'impresa, e ciò sebbene le suddette attività siano svolte da enti non commerciali privi di organizzazione e professionalità (art. 143, co. 1, secondo periodo del Tuir).

Negli altri casi, si tratta di presunzione *juris tantum*, per la quale cioè è prevista prova contraria. Infatti sebbene il corrispettivo versato all'ente associativo sia un corrispettivo specifico, è possibile che la prestazione dell'ente associativo, collegata al corrispettivo, non sia resa nell'esercizio di un'attività commerciale, ovvero priva di organizzazione, professionalità e del rispetto di criteri di economicità. Se, al contrario, la presunzione *de qua* fosse *juris et de iure*, quindi assoluta, senza prova contraria, sussisterebbe una disparità di trattamento tra soggetti passivi: da una parte, gli enti non commerciali non associativi e tutti gli altri soggetti passivi, i cui redditi sono considerati fiscalmente d'impresa solo se l'attività da loro svolta possiede i requisiti della commercialità; dall'altra gli enti associativi, i cui proventi sono fiscalmente rilevanti come proventi d'impresa, anche se l'attività svolta non possiede i requisiti della commercialità, e ciò solo perché i corrispettivi hanno la caratteristica della specificità.

Pertanto, tranne nei casi di contratti aleatori, non costituisce provento d'impresa, il corrispettivo specifico non proporzionato economicamente al valore economico della prestazione erogata dall'ente (commutatività). In questo caso, infatti, la prestazione svolta dall'ente associativo non è effettuata nell'esercizio di attività commerciali, poiché i corrispettivi derivanti non eccedono i costi di diretta imputazione. In senso contrario, ai fini IVA, L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999, p. 255, secondo cui un'attività può dirsi commerciale anche se è meramente remunerativa dei costi di produzione.

modo abituale – e perciò non occasionale – agli associati o partecipanti, verso pagamento di “corrispettivi specifici”, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni rispetto a quelle previste dalle finalità istituzionali. Il suddetto pagamento, infatti, deriva dal contratto bilaterale di scambio, per effetto del quale l’associato o il partecipante si appropria del bene o del servizio reso gli dall’ente associativo.²⁵ Quest’ultimo, quindi, nell’esecuzione di tale specifico rapporto, svolge nei confronti del socio il ruolo proprio di un qualsiasi operatore presente sul mercato.²⁶

²⁵ Sul punto della configurabilità di un rapporto contrattuale di scambio tra ente associativo e socio, ulteriore e di natura diversa rispetto a quello generato dall’adesione all’ente associativo da parte del socio, cfr. Cass. civ. Sez. I, 28 marzo 2007, n.7646.

²⁶ Per meglio comprendere la nozione di corrispettività, occorre innanzitutto esaminare come questa nozione sia stata elaborata dalla giurisprudenza comunitaria (anche se il giudice comunitario è stato chiamato a risolvere questioni IVA, si ritiene che gli spunti siano interessanti anche per analizzare fattispecie rilevanti ai fini delle imposte dirette). In particolare secondo il principio di diritto espresso dalla Corte di Giustizia Europea, nella sentenza *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (sentenza 5 febbraio 1981, causa n.154/80), una somma può essere considerata il corrispettivo di una cessione di un bene o di una prestazione di servizi (entrambe a titolo oneroso) se sussiste un nesso diretto tra il servizio reso o la cessione di beni, ed il controvalore ricevuto, e quest’ultimo deve poter essere espresso in denaro e consistere in un valore soggettivo. Pertanto, richiamando alcuni concetti già acquisiti dalla dottrina civilistica, per «corrispettivo specifico» si può intendere un obbligo (che può consistere in un dare, in un fare, in un non fare, oppure in un pati), assunto da una parte, che trova remunerazione nella controprestazione di un’altra parte (M. BIANCA, *Diritto Civile*, vol. III, *Il contratto*, Milano 2000, p. 488). Tuttavia, si parla di corrispettivo specifico tra associazione sportiva e soggetti terzi tra cui i soci, partecipanti ed associati, anche qualora l’obbligo di pagare un corrispettivo non nasce da contratti a prestazione corrispettive tipicamente formalizzati; ciò in quanto il requisito della corrispettività sussiste altresì quando il corrispettivo è dovuto a seguito di una controprestazione, ossia di un vantaggio economicamente valutabile a favore del singolo socio, o partecipante e associato – vantaggio economico che sia causa giustificatrice del pagamento effettuato. In quest’ultimo caso, si tratta di uno scambio di utilità tra l’ente ed il suo membro che non differisce da quello che potrebbe realizzarsi tra parti indipendenti sul mercato (sul punto cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario, Parte Speciale*, Milano, 2008 p. 520). Sotto altro profilo, inoltre, deve essere chiara, almeno negli aspetti essenziali, la natura e la portata della prestazione cui è obbligato l’ente sportivo. In particolare, occorre che all’atto dell’erogazione del corrispettivo siano identificati oppure quantomeno identificabili singolarmente i beneficiari delle prestazioni svolte dall’associazione che ha incassato le somme (Cass., 10 gennaio 2002, n.215). Pertanto non è rilevante ai fini fiscali, in quanto non costituisce corrispettivo, la somma versata da un sovventore (non socio), con l’onere – e non l’obbligo – per l’associazione di svolgere determinate attività istituzionali a favore di soggetti o categorie di soggetti individuati indistintamente dallo statuto associativo (a proposito delle liberalità modali cfr. F. GAZZONI, *Manuale di diritto Privato*, Napoli, 1998, p. 520-522). La sovvenzione *de qua*, infatti, rientra tra i negozi di liberalità e, sebbene sia stato apposto un onere, il negozio in esame non si è trasformato in un contratto a prestazioni corrispettive. Al contrario, invece, sono rilevanti ai fini fiscali le cessioni di beni o le prestazioni di servizi svolte da un’associazione a favore di terzi designati, anche se i relativi corrispettivi sono stati pagati da un soggetto diverso dai beneficiari dell’attività dell’ente non commerciale. In questo caso, infatti, non si tratta di un atto di liberalità, ma di un contratto a favore del terzo ex art. 1411 c.c.. I terzi designati acquistano verso

Tali ultime attività si considerano aventi natura commerciale, e quindi rilevanti ai fini IRES e IVA – anche se «svolte in conformità alle finalità istituzionali» delle stesse associazioni (art. 148, co. 2 TUIR e art. 4, co. 4 IVA).

4. Disciplina speciale prevista per gli enti altruistici e gli ETS (escluse le imprese sociali): il requisito della democraticità, di pari opportunità ed eguaglianza

Accanto a questa disciplina generale, vi sono discipline speciali che riguardano enti altruistici (come associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, sportive dilettantistiche) e gran parte degli ETS (escludendo le imprese sociali) in ragione dell'attività da loro svolte.

Tali discipline prevedono a diverso titolo sgravi fiscali e forme di decommercializzazione dell'attività economica svolta, i cui redditi non rientrano perciò nella categoria di reddito d'impresa.²⁷

Si tratta di meccanismi e strumenti di detassazione già conosciuti e approfonditi.²⁸

Tuttavia, vale la pena ricordare in questa sede che i suddetti enti beneficiano degli sgravi *de quibus* se possono dimostrare di svolgere attività di interesse generale, nel rispetto di principi come la democraticità, la non discriminazione e pari opportunità. Ma non solo, i beneficiari delle attività svolte dagli enti altruistici e dagli ETS sono persone e comunità in situazioni meritevoli di tutela oppure i soci degli enti stessi.

In questo modo, non solo sul piano formale ma anche sostanziale, è più evidente la differenza rispetto agli enti commerciali, i quali producono beni e servizi per il mercato, avendo – *ut supra* – come obiettivo l'accrescimento del proprio patrimonio (lucro oggettivo).

l'ente il diritto ad esigere la prestazione anche senza diventare parte del contratto di scambio, concluso invece tra l'ente stesso ed il soggetto che paga il corrispettivo.

²⁷ Va detto che per decommercializzazione dell'attività si intende quella *factio iuris* in forza della quale un'attività, pur svolta soddisfacendo tutti requisiti propri di un'impresa commerciale, non rientra da un punto di vista fiscale all'interno della categoria delle attività produttive di reddito d'impresa. Pertanto, i proventi relativi a un'attività decommercializzata non producono reddito d'impresa.

²⁸ Castaldi, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, op. cit..

Pertanto, tali misure di defiscalizzazione hanno come destinatari gli enti altruistici, in generale, e gli ETS, in particolare, non perché sono enti privilegiati, ma perché questi enti contribuiscono, direttamente con le loro opere, alle spese pubbliche in modo alternativo al versamento dei tributi, assolvendo così a compiti di giustizia distributiva spettanti alla Comunità. Ne consegue che gli sgravi fiscali *de quibus* non rientrano nell'ambito delle agevolazioni ma delle esclusioni dalla imposizione.²⁹

a) *Principio di democraticità: "vitalità" degli organi sociali*

Perché possa essere applicato il suddetto regime fiscale speciale, gli enti altruistici, elencati all'art. 148, co. 3 del Tuir, i.e. le associazioni sportive dilettantistiche, le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, e gli ETS devono dotarsi di uno statuto che disciplina l'ordinamento interno, la struttura di governo e la composizione e il funzionamento degli organi sociali dell'ente associativo nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali.³⁰

A questo punto, è opportuno analizzare, a beneficio di tutti gli enti *de quibus*, quando sono soddisfatti i suddetti principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali.

In via preliminare, va dunque detto che, attraverso le disposizioni normative previste, per i suddetti enti altruistici e gli ETS, si è voluto rendere effettivo, anche all'interno delle istituzioni associative, il principio di non discriminazione, oramai inserito persino nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo.

Pertanto, attraverso il riconoscimento e l'attuazione formale e sostanziale dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di

²⁹ Bassi *Tassazione delle casse previdenziali alla luce del principio di sussidiarietà*, con nota di Raffaello Lupi, *Dialoghi tributari*, 5/2014, pp. 508 e ss..

³⁰ Tale regola è nella sostanza identica, ed è riportata in diverse disposizioni; rispettivamente, si tratta dell'art. 90, co. 18, lett. e) della l. 289/2002 e dell'art. 148, co. 8 lett. e) del Tuir, art. 4, co. 7, lett. e) del DPR n.633/1972 con riguardo ai suddetti enti altruistici, e, infine, dell'art. 25, co. 2 del d.lgs. n.117/2017 per gli ETS.

elettività delle cariche sociali, si vuole garantire, molto più in generale, la parità di trattamento fra le persone quali che siano la nazionalità, il sesso, la razza, la religione o l'origine etnica, le tendenze sessuali, le convinzioni politiche, l'età e le eventuali minorazioni fisiche.

All'interno di questa cornice valoriale così chiara, è evidente che non può essere lesa la libertà di ciascuna persona di associarsi (art. 18 Cost.). Lo sforzo degli associati, nel rispetto del pluralismo, deve essere quello di trovare, nello statuto, un delicato equilibrio tra (i) i propri interessi, comuni ad altre persone, e (ii) la necessità della comunità del perseguimento del bene comune, che non può essere ostacolata da comportamenti individuali o collettivi diretti al perseguimento di fini illeciti, o di fini leciti attraverso modalità illecite (associazioni malavitose, terroristiche, razziste ecc.).

Le disposizioni normative costituiscono uno strumento utile ad assicurare il suddetto equilibrio e non devono perciò rappresentare un ostacolo alla libertà di associazione.

Fatta questa premessa, attuando il principio di democraticità, innanzitutto, l'organo direttivo di un ente ha una competenza riservata ad alcune materie per ciò che attiene alle decisioni operative, relative al compimento di singoli atti; mentre l'assemblea degli associati ha una competenza necessaria per altre materie, come le modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto, la nomina e la revoca degli amministratori, l'approvazione del bilancio annuale, lo scioglimento anticipato dell'associazione.³¹

Perché questo equilibrio tra gli organi sia rispettato, è necessario che l'organo assembleare funzioni in modo regolare, e ciò può essere provato quando:

(i) le prescrizioni statutarie sono effettivamente applicate e non devono esistere solo formalmente, sulla carta;³²

(ii) gli associati e i partecipanti nominano effettivamente gli organi direttivi.³³

Sul punto va precisato che l'assenza del libro soci, la stesura incompleta del libro

³¹ Sul punto, cfr. Galgano, *Diritto privato*, Padova, 1990, p. 623.

³² *Ex pluribus* Cass. 12 maggio 2010, n.11456.

³³ Cass. 24 ottobre 2014, n.22644.

dei verbali di assemblea, la mancata istituzione del libro del consiglio direttivo, la mancata indicazione della denominazione sociale nello statuto, la mancanza del rendiconto che rende impossibile la precisa identificazione dell'attività svolta.³⁴

Ma non solo, deve essere garantita:

(i) la trasparenza e la puntualità delle convocazioni, e
(ii) la possibilità di tutti i soci di accedere alle cariche associative senza limitazioni di tipo discriminatorio.

È necessario, inoltre, che dallo statuto emergano in modo trasparente

(i) i criteri di ammissione, di permanenza e di esclusione dei soci,
(ii) le regole di convocazione degli organi sociali e della validità delle loro deliberazioni,
(iii) le regole inerenti alla redazione e approvazione dei bilanci e rendiconti e
(iv) la determinazione di idonee forme di comunicazione ai soci di detti atti, affinché gli stessi ne possano prendere visione.³⁵

In pratica, deve essere chiaramente visibile una "vita assembleare" dell'ente anche per escludere la sua natura fittizia, dissimulante un ente che svolge attività commerciale in favore di apparenti "associati", che costituiscono, in realtà, veri e propri "clienti". L'elemento rivelatore della natura dell'ente non può che essere l'effettiva partecipazione ai meccanismi della vita associativa e, in primis, la concreta adesione al momento assembleare come "cuore" della compagine³⁶. Concretamente, l'associazione riesce a dimostrare l'effettività della vita assembleare se prova:

(i) l'esistenza di un libro soci,
(ii) la convocazione regolare dell'assemblea, l'effettività della discussione e la pubblicazione dei relativi atti, ivi inclusi i rendiconti, in bacheca, e
(iii) le dichiarazioni fiscali, regolarmente effettuate.³⁷

³⁴ Commissione provinciale Milano, Sentenza 10 luglio 2017, n.4654.

³⁵ Commissione tributaria regionale valle d'Aosta Sentenza 13 aprile 2015, n.8.

³⁶ Commissione regionale Lombardia 9 febbraio 2017, n.450.

³⁷ Commissione tributaria Veneto 20 gennaio 2016, n.134.

b) Principio di pari opportunità ed eguaglianza

Inoltre, merita una riflessione a parte, la definizione del principio di pari opportunità e eguaglianza tra i soci. In particolare occorre soffermarsi sulla compatibilità di disposizioni statutarie, che prevedono diverse categorie di soci, con il principio di pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali.

A tal proposito va detto che l'uguaglianza non può essere interpretata come un concetto astratto. Essa deve rappresentare invece una realtà ben precisa, in cui il trattamento deve essere uguale, se i soci sono ugualmente titolari degli stessi diritti e doveri.³⁸ In concreto, i soci possono pretendere *ex lege*, e non solo *ex contractu* e quindi in forza dello Statuto, parità di trattamento rispetto agli altri soci, se possono o vogliono assumersi le medesime responsabilità.

In caso contrario, l'applicazione del principio di uguaglianza, senza considerare realisticamente il tipo e la natura delle responsabilità dei soci, genera ingiustizie, che il legislatore certamente non può aver voluto.

In altre parole, il principio di uguaglianza non deve costituire il paravento per giustificare privilegi da parte di chi beneficia di strutture messe a disposizione di tutti, grazie al contributo, tuttavia, solo di alcuni soci.

In un simile scenario, è ragionevole che proprio quei soci, benefattori o fondatori, ivi inclusi i loro successori, mantengano prerogative e competenze esclusive, in grado di incidere non tanto sul perseguimento generale degli scopi sociali (l'esercizio dell'attività sportiva), quanto piuttosto sulla gestione particolare delle strutture.

Pertanto, al di fuori di casi di discriminazione, possono essere previste discipline specifiche, riferite a specifiche categorie di soci, le quali sono giustificate dalla reale e concreta differente posizione e responsabilità dei soci all'interno del sodalizio.

³⁸ Sul punto, cfr. Galgano, op. cit, p. 618.

c) *Decommercializzazione dei proventi*

Quanto poi allo specifico degli sgravi, occorrono alcune puntualizzazioni.

Salvo eccezioni e deroghe previste dalle discipline di settore (allo scopo di evitare strumentalizzazioni e abusi), i suddetti enti altruistici e, per gli ETS, le associazioni di promozione sociale e di volontariato, non svolgono, in linea di principio, attività commerciali, se esse sono svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate anche verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti.

Al contrario, la restante parte degli ETS non possono svolgere attività commerciale, salvo perdere la qualifica di "ente non commerciale".

Infatti, se è vero che i suddetti ETS svolgono attività non commerciale solo quando esse sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi (art. 79 co. 2 del d.lgs n.117/2017), è anche vero che i proventi derivanti da tale attività, non riuscendo a coprire anche le spese generali, non possono mai considerarsi rientranti nell'esercizio di attività commerciali. Infatti, i soli proventi che non superano i costi effettivi, non assicurano all'ente una gestione economica e pertanto e non sono remunerativi di un'attività commerciale.

Ricapitolando, le particolarità della disciplina degli ETS (a eccezione delle associazioni di promozione sociale, delle associazioni di volontariato e delle imprese sociali) possono essere così sintetizzate:

a) gli ETS acquisiscono la qualificazione fiscale di enti commerciali quando, nel dato periodo d'imposta, i ricavi derivanti dalle attività di interesse generale svolte con modalità commerciali, nonché dalle altre attività secondarie e strumentali (art. 6 del d.lgs n.117/2017), siano superiori alle entrate derivanti da attività non commerciali;³⁹

b) quanto poi ai requisiti dell'attività non commerciale, ai sensi dell'art. 79, comma 2 del d.lgs n.112/2017, rientrano in quella categoria solo quelle attività che gli ETS svolgono «...a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non

³⁹ Unica eccezione è data per le sponsorizzazioni effettuate nel rispetto di determinati criteri che saranno stabiliti con decreto.

*superano i costi effettivi...».*⁴⁰

A questo punto, per comprendere meglio le dinamiche appena descritte, può essere utile introdurre questi argomenti attraverso esempi, che spieghino perché le attività svolte dai suddetti ETS (esclusi – come detto – le associazioni di promozione sociale, le associazioni di volontariato e le imprese sociali) sono svolte solo attraverso il lavoro dei volontari oppure la generosità dei benefattori.

Vanno dunque prese a esempio le associazioni sportive dilettantistiche, le quali possono decidere se iscriversi nel registro degli Enti del Terzo Settore oppure mantenere solo lo *status* di associazioni sportive dilettantistiche ex art. 90 della l. 27 dicembre 2002 n.289.⁴¹

Ebbene, se un'associazione sportiva dilettantistica, che svolge attività sportiva golfistica, si iscrivesse al registro degli ETS, un servizio, come la locazione di una *Golf cart* a un socio, dovrà, in linea di principio, essere remunerato da un corrispettivo specifico, ovvero da un canone, determinato sulla base del costo specifico del mezzo; così facendo, quest'attività di locazione non può generare un avanzo di gestione da destinare, per esempio, alla manutenzione del campo da golf.

⁴⁰ Pertanto, a differenza delle associazioni sportive dilettantistiche, alle quali si applica la l. n.398/1991, il premio di addestramento percepito dalle associazioni sportive iscritte al registro degli ETS non sarebbe tassabile solo nell'ipotesi in cui si dimostrasse che tali somme non sono state percepite all'interno dell'attività d'impresa e che esse sono remunerative solo dei costi sostenuti per la preparazione dell'atleta.

Per gli stessi motivi, a differenza delle associazioni sportive dilettantistiche, alle quali si applica la l. n.398/1991, sono tassabili i proventi che non remunerano i costi di diretta imputazione, pur essendo conseguiti nello svolgimento di attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali. La connessione con gli scopi istituzionali comporta che le attività commerciali debbano essere strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva e rese in concomitanza con il suo svolgimento.

A titolo esemplificativo possono annoverarsi fra gli anzidetti proventi, ancorché superiori a costi effettivi, quelli derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande, dalla vendita di materiali sportivi, di *gadgets* pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie ecc. Le raccolte di fondi possono realizzarsi anche attraverso la vendita di beni e servizi resi a fronte di offerte non commisurate al valore del bene venduto o del servizio prestato.

Sul punto vale la pena ricordare che per le associazioni sportive dilettantistiche, i suddetti proventi, anche se superiori ai costi di diretta imputazione e sebbene relativi ad attività d'impresa, non concorrono a formare il reddito imponibile, solo se si riferiscono a eventi complessivamente di numero non superiore a due per anno e per un importo non superiore a euro 51.645 (art. 25, co. 2 della l. 13 maggio 1999, n.133).

⁴¹ Per un migliore approfondimento sul tema cfr. Bassi, *Associazioni sportive dilettantistiche ed enti del terzo settore*, in *Rivista di diritto sportivo*, 2/2017, pp. 349 e ss..

In caso contrario, il canone di locazione della *Golf cart* sarà imponibile.⁴²

Al contrario, se la stessa associazione sportiva dilettantistica evitasse di iscriversi nel registro degli ETS, allora le attività di noleggio, dietro corrispettivo specifico, delle *Golf cart*, oltre che degli armadietti, del caricabatteria per i carrelli e dell'utilizzo delle sacche da golf, costituirebbero naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano dell'associazione sportiva. I corrispettivi derivanti da tali attività non rivestono perciò natura commerciale; di conseguenza possono essere considerati decommercializzati e, in quanto tali, non imponibili.⁴³

5. Conclusioni

Si intende per ente non lucrativo **(a)** un qualsiasi soggetto giuridico diverso dalle persone fisiche, **(b)** dotato di un'autonomia patrimoniale, **(c)** strumentalmente finalizzata al perseguimento delle finalità non lucrative, tipiche (c.d. istituzionali) dell'ente stesso.

Tra gli enti non lucrativi si annoverano due categorie: gli enti altruistici (come le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, sportive dilettantistiche) e gran parte degli ETS (escludendo le imprese sociali).

Si tratta di enti che svolgono attività di interesse generale, nel rispetto di principi come la democraticità, la non discriminazione e pari opportunità. Ma non solo, il beneficiario delle attività svolte dagli enti altruistici e dagli ETS è non tanto il mercato, quanto piuttosto persone e comunità in situazioni meritevoli di tutela oppure i soci degli enti stessi.

In questo modo, non solo sul piano formale ma anche sostanziale, è più evidente la differenza rispetto agli enti commerciali, i cui beni e servizi sono, in linea di principio, destinati al mercato.

Gli enti altruistici e gli enti del terzo settore non sono perciò enti privilegiati,

⁴² Ciò nonostante, il vantaggio dell'iscrizione al registro unico degli ETS, è dato dal beneficio fiscale
 a) per l'associazione sportiva dilettantistica ai sensi dell'art. 79 e ss. del d.lgs n.117/2017, e
 b) per i suoi benefattori, che godranno di specifiche agevolazioni previste per le liberalità a favore degli ETS (art. 83 del d.lgs. n.117/2017).

⁴³ Direzione Regionale Entrate per la Lombardia, nota n.47792/98 del 22 aprile 1999.

perché questi enti contribuiscono, direttamente con le loro opere, alle spese pubbliche in modo alternativo al versamento dei tributi, assolvendo così a compiti di giustizia distributiva spettanti alla Comunità. Ne consegue che gli sgravi fiscali *de quibus* non rientrano nell'ambito delle agevolazioni ma delle esclusioni dalla imposizione.

In particolare, i suddetti enti altruistici e, per gli ETS, le associazioni di promozione sociale e di volontariato, non svolgono, in linea di principio, attività commerciali, se esse sono svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate anche verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti. In questo modo, i proventi prodotti non rientrano nella categoria di reddito d'impresa.

Nello specifico della disciplina degli ETS, va detto che essa rappresenta una disciplina speciale e non generale, come speciale è la disciplina sugli enti altruistici.

Ciò nonostante, scegliere se iscriversi al registro unico degli ETS oppure no, rappresenta per un ente altruistico, già operativa, una scelta da prendere sulla base di considerazioni prognostiche fondate su simulazioni e sull'esperienza.

Pertanto, l'iscrizione nel registro degli ETS è ragionevole per quegli enti altruistici che si sostengono grazie a lavoro dei volontari e ai contributi dei benefattori, necessari a coprire non solo le spese di avviamento dell'attività sportiva ma anche i suoi costi generali.

In tutti gli altri casi, la disciplina fiscale propria degli enti altruistici appare più adeguata per quei sodalizi che mirano anche all'autonomia economica e all'autofinanziamento, senza affidarsi in via ordinaria ai contributi e agli atti di liberalità.