



21 NOVEMBRE 2018

La soggettività tributaria degli enti *non profit* (dalle ONLUS agli ETS)

di Pietro Selicato

Professore associato di Diritto tributario
Sapienza – Università di Roma



La soggettività tributaria degli enti *non profit* (dalle ONLUS agli ETS)*

di Pietro Selicato

Professore associato di Diritto tributario
Sapienza – Università di Roma

Sommario: **1.** La trasversalità dei soggetti *non profit* e il principio di sussidiarietà orizzontale; **2.** Il trattamento fiscale differenziato degli enti *non profit*: origini e presupposti; **3.** La trasparenza degli enti come obiettivo primario della riforma del Terzo Settore; **4.** I lineamenti essenziali dello statuto fiscale degli ETS: il requisito della “non commercialità”; **5.** Le liberalità dei privati a favore degli enti del Terzo settore; **6.** Le agevolazioni fiscali a favore degli Enti del Terzo Settore: esenzioni o esclusioni dal tributo?

1. La trasversalità dei soggetti *non profit* e il principio di sussidiarietà orizzontale

Nel nostro Paese gli enti *non profit* svolgono una funzione determinante come operatori del “privato sociale” in numerosi settori di interesse generale. All’interno di quest’area opera una moltitudine di soggetti, appartenenti a categorie giuridiche talvolta molto differenti. Senza pretesa di fornire un quadro esaustivo¹, si consideri che il variegato panorama dei soggetti in cui si articola il cosiddetto “Terzo Settore” va dalle associazioni e fondazioni disciplinate dagli articoli 12 e seguenti del codice civile alle società cooperative nel loro variegato universo, incluse le cooperative sociali, agli enti ecclesiastici del culto cattolico e degli altri culti riconosciuti dall’ordinamento nazionale ed ancora alle organizzazioni non governative per la cooperazione nei Paesi in via di sviluppo, alle organizzazioni di volontariato, agli enti di promozione sociale, alle imprese sociali, ecc.².

A questi enti, cui l’ordinamento attribuisce una precisa tipizzazione sotto il profilo soggettivo, si sono sovrapposte le ONLUS (Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale), istituite dal D.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, per riconoscere un regime fiscale agevolativo ai soggetti suindicati quando svolgono attività socialmente rilevanti e garantiscono con appositi vincoli statutari l’assenza di fini di lucro e il reimpiego degli avanzi di gestione nelle attività ritenute socialmente meritevoli che costituiscono il loro oggetto principale.

* Articolo sottoposto a referaggio.

¹ Per ragioni di brevità, si omettono i riferimenti alle norme che, vuoi nel codice civile vuoi nelle leggi speciali, riconoscono e disciplinano gli enti che, a puro titolo esemplificativo, saranno menzionati nel testo, alle quali si faranno di volta in volta specifici rinvii soltanto ove ciò fosse necessario per chiarire i relativi aspetti fiscali.

² L’elenco completo dei soggetti che appartengono alla categoria degli “Enti del Terzo Settore” (in breve, nel seguito, anche ETS) è oggi contenuto nell’art. 4, comma 1, del D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, portante il testo del “Codice del Terzo Settore, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera b) della legge 6 giugno 2016, n. 106”.

Dunque, le norme sulle ONLUS non hanno istituito una nuova categoria di soggetti ma hanno individuato una particolare connotazione sotto il profilo soggettivo e oggettivo di figure giuridiche già regolate dall'ordinamento, riconoscendo agli enti così connotati particolari vantaggi fiscali. È interessante rilevare che il D.lgs. n. 460/97 (art. 10, comma 10) ha espressamente escluso gli enti pubblici dalla categoria delle ONLUS al fine di dirigere i vantaggi fiscali in esso previsti alla promozione e allo sviluppo di una rete costituita unicamente da soggetti privati che operano nell'interesse generale affiancandosi allo Stato, agli enti sub-statali e agli altri enti pubblici nella attività di erogazione dei servizi pubblici³.

A prescindere dal loro inquadramento fiscale all'interno del modello normativo della ONLUS, tutti gli enti riconducibili al comparto del *non profit*, pur agendo con motivazioni profondamente diverse, sono accomunati dall'assenza dello scopo del lucro⁴ e dalla partecipazione alla realizzazione di fini sociali e di interesse generale. Gli esempi che confermano questo assunto sono numerosi⁵.

In primo luogo, si possono considerare gli enti privati (in prevalenza ecclesiastici)⁶ ammessi ad operare nel comparto della sanità attraverso ospedali, cliniche e case di cura gestiti in regime di accreditamento o convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale, che erogano prestazioni in tutto equivalenti a quelle rese da analoghe strutture pubbliche, contribuendo a realizzare, insieme ad esse, il diritto alla salute garantito dalla Costituzione⁷. Il processo di integrazione dei presidi sanitari gestiti dagli enti ecclesiastici all'interno del Servizio Sanitario Nazionale (S.S.N.) e, più in generale, del loro riconoscimento nell'ordinamento giuridico è ormai alquanto avanzato e si estende agli enti che appartengono a confessioni religiose diverse da quella cattolica⁸. Nondimeno, il loro inquadramento fiscale ha generato non poche problematiche in

³ Analoga esclusione è stata disposta dall'art. 4, comma 2, del D.lgs. n. 117/2017.

⁴ In tema, cfr. L. Castaldi, *Per una disciplina fiscale IRES degli enti non profit*, in Riv. dir. trib. int., 2013, n. 1, p. 75, ove si ritiene, peraltro, che "l'espressione anglosassone sia utilizzata come comodo paravento per descrivere fenomeni dai confini vagamente determinati" e si osserva che, in ultima analisi, sarebbe questo l'unico elemento comune di tali figure (ivi, p. 76).

⁵ Interessanti riferimenti alla natura giuridica ed alla collocazione nel tessuto economico nazionale degli enti italiani rientranti nel comparto del *non profit* possono leggersi in C. Sacchetto, *La tassazione internazionale degli enti non commerciali*, in Rass. trib., 2012, p. 563 ed ivi, in part., alle pagg. 565-568. In argomento si veda altresì P. Cella, *Il terzo settore: inquadramento economico-aziendale e problematiche applicative*, in G. Zizzo (a cura di), *La fiscalità del terzo settore* (Giuffrè, Milano, 2011), p. 13.

⁶ Che a norma dell'art. 10, comma 9, del D.lgs. n. 460/97, possono essere considerati ONLUS limitatamente alle attività indicate al comma 1 dello stesso articolo, purché dirette al perseguimento di finalità di solidarietà sociale. Sui cosiddetti "rami" o "sezioni" ONLUS degli enti ecclesiastici cfr. F. Nieddu, *Gli enti ecclesiastici e le Onlus*, in Riv. Guardia Fin, 2002, n. 1, p. 265.

⁷ In tema di salute l'art. 32, Cost. impegna la Repubblica a tutelare la salute "come fondamentale diritto dell'individuo" e a garantire "cure gratuite agli indigenti". In dottrina cfr. al riguardo M. Luciani, *Salute – I) Diritto alla salute – Dir. cost.*, in Enc. giur. Treccani, Vol. XXVII (Roma, 1992).

⁸ La L. 23 dicembre 1978 n. 833, istitutiva del S.S.N., è stata integrata dal D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 502, che, nell'ottica di porre rimedio alle disfunzioni del sistema precedente, ha disposto l'aziendalizzazione delle Unità Sanitarie Locali (in sigla U.S.L.), trasformandole in Aziende Sanitarie Locali (o A.S.L.), improntando la loro gestione a criteri imprenditoriali e prevedendo l'estromissione, quasi completa, dei comuni dalla gestione della sanità e

un contesto in cui gli stessi enti pubblici investiti in via principale della gestione del servizio (prima le U.S.L. e poi le A.S.L.) hanno sviluppato notevoli problematiche a causa della loro natura ibrida di enti pubblici preposti alla gestione nell'interesse generale di un servizio pur sempre organizzato in forma industriale e gestito con criteri ancor più marcatamente aziendalistici dopo l'istituzione delle A.S.L.⁹

Nello sport l'iniziativa degli enti privati senza fini di lucro ha pressoché sostituito lo Stato nella diffusione sul territorio dell'educazione fisica e della formazione agonistico-sportiva¹⁰. È pacifico, invero, il favore del legislatore nei confronti di queste attività quando gli enti che le gestiscono agiscono in prevalenza per realizzare le proprie finalità istituzionali di carattere non commerciale¹¹. Lo dimostrano le stesse origini

configurando le aziende sanitarie locali come enti regionali; è poi intervenuto il D.lgs. 19 giugno 1999, n. 229, che ha confermato i processi di aziendalizzazione e regionalizzazione delle A.S.L., dando attuazione al sistema integrato di prestazioni sanitarie e sociali.

Nella previsione del D.lgs. n. 502/92, l'accreditamento viene configurato come un vero e proprio diritto, da riconoscersi a tutte le strutture in possesso di quei requisiti minimi rispondenti ai criteri fissati nell'atto di indirizzo e coordinamento, adottato dalla Regione nel rispetto dell'art. 8, comma 4, D.lgs. n. 502/92. In argomento cfr. R. Iannotta, *Sanità pubblica*, in Enc. giur. Treccani, Vol. XXVII (Roma, 1991) ed ivi al § 13, p. 10, per l'individuazione dei soggetti privati tra gli "organismi ausiliari le unità sanitarie locali" nell'erogazione del servizio; per l'inquadramento del sistema delle U.S.L. e la loro evoluzione in A.S.L. cfr. anche R. Iannotta, *Unità Sanitarie Locali – I) Organizzazione*, in Enc. giur. Treccani, Vol. XXXII (Roma, 1994). Per una disamina complessiva degli aspetti fondamentali della riforma sanitaria del 1978 cfr. altresì V. Andrioli, *Le unità sanitarie locali* (Napoli, 1982). Sul ruolo degli enti ecclesiastici nel quadro di un modello di welfare di tipo "misto" cfr. P. Bozzao, *Tutela della salute e ruolo delle organizzazioni non-profit*, in RAGIUSAN, 1999, n. 176, Sez. I, p. 6. L'autrice, dopo aver osservato (pag. 13) che il modello misto era già all'epoca quello più diffuso, non solo in Italia, e che il comparto *non profit* aveva in tale contesto una notevole presenza.

⁹ Per una disamina di queste problematiche, che hanno avuto copiose ricadute sugli enti privati del S.S.N., cfr.: L. Tosi, *Il regime fiscale dei trasferimenti finanziari alle Unità sanitarie locali*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1991, I, p. 110; Id., *L'assoggettamento ad Iva delle operazioni commerciali delle amministrazioni comunali*, in Rass. trib., 1987, I, p. 568; L. Tosi (a cura di), *Il regime tributario delle unità sanitarie locali* (Maggioli, Rimini, 1992); M. Barbiero, *Il regime fiscale delle aziende sanitarie pubbliche* (FrancoAngeli, Milano, 2013). Le incertezze applicative si sono protratte a lungo su vari aspetti, come testimonia l'intensa attività interpretativa svolta anche nel passato più recente dell'Amministrazione finanziaria. Cfr. al riguardo, solo a titolo esemplificativo Min. Finanze, Ris. n. 461463 del 19 dicembre 1987 (in materia di soggettività ai fini IVA); Agenzia delle Entrate, Circ. 2 agosto 2001, n. 75/E e Ris. 8 luglio 2002, n. 220/E (portante indicazioni in merito all'assoggettabilità ad IVA delle singole prestazioni effettuate dalle A.S.L.); Ris. 13 dicembre 2013, n. 93/E (sulle prestazioni socio-sanitarie).

¹⁰ La forma più utilizzata dagli enti che svolgono attività sportiva dilettantistica è quella dell'associazione, ossia una formazione sociale che persegue fini superindividuali non lucrativi per la gestione di interessi comuni. Per tali ragioni alle associazioni viene attribuito un particolare regime fiscale che, a certe condizioni, esclude dall'imposizione le prestazioni dirette ai soci. In tema cfr. A. Fedele (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni* (Padova, 1998) ed ivi, in part., L. Castaldi, *I rapporti economico-patrimoniali tra associati e associazioni nella disciplina delle imposte dirette e nell'IVA*, ivi, p. 53 e ss.

Va anche considerato che l'art. 90 della L. 27 dicembre 2002, n. 289, ha attribuito rango legislativo alla previsione dell'art. 29 dello statuto del CONI che già consentiva la possibilità di costituire società di capitali "con l'obbligo del reinvestimento di tutti gli utili prodotti". In tema cfr. C. Macrì, *Associazioni e società sportive – I) Diritto commerciale*, in Enc. giur. Treccani, Vol. III (Roma, agg. 1997) nonché F. Paparella, *Associazioni e società sportive – I) Diritto tributario*, in Enc. giur. Treccani, Vol. III (Roma, agg. 2003).

¹¹ In questa logica, alle associazioni e società sportive dilettantistiche è riconosciuto un particolare regime fiscale agevolato soltanto per i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali mentre quelli conseguiti nell'esercizio di attività commerciali condotte dagli stessi enti in maniera autonoma e

amministrativo-pubblicistiche delle norme dell'ordinamento sportivo¹² e il carattere settoriale di quest'ultimo¹³. Ed anche la giurisprudenza ha ritenuto da tempo che l'attività sportiva, pur non potendo costituire (in assenza di una esplicita previsione in tal senso all'interno della Costituzione) l'oggetto di tutela di un diritto fondamentale della persona umana, sia comunque da considerare il presupposto di una "situazione soggettiva costituzionalmente raccomandata"¹⁴.

Anche nella scuola e nell'università l'intervento di enti privati, laici e religiosi, è ormai alquanto diffuso e corrisponde al diritto costituzionalmente garantito¹⁵ di istituire proprie scuole e istituti di educazione "senza oneri per lo Stato"¹⁶ e di ottenere la parità e, con essa, l'equipollenza del trattamento scolastico fra gli alunni delle scuole paritarie e gli alunni delle scuole statali¹⁷.

Più in generale, gli enti che operano con modalità *non profit* nei campi della cultura, della formazione, dell'editoria, delle attività ricreative, ecc., fornendo un ampio ventaglio di servizi alla persona, sono una realtà in continua crescita¹⁸, sia sotto il profilo quantitativo sia sotto il profilo qualitativo¹⁹.

distinta restano soggette all'ordinario regime impositivo sul reddito d'impresa. In tal senso cfr. Agenzia delle Entrate, circ. 1° agosto 2018, n. 18/E. Per una disamina dei profili patologici che è possibile riscontrare nell'impiego di tali soggetti cfr. ancora C. Di Gregorio, *Il controllo fiscale degli enti non profit*, cit., spec. p. 66 e ss..

¹² In tal senso M. Sanino, *Sport*, in Enc. giur., Vol. XXX (Roma, Agg. 2006). Per maggiori approfondimenti cfr. M. Coccia – D. Silvestri – A. Forlenza – O. Fumagalli – L. Musumarra – L. Selli, *Diritto dello sport* (Le Monnier, Firenze, 2004).

¹³ Sul quale v. E. Lubrano, *L'ordinamento giuridico del giuoco del calcio* (Roma, 2006), spec. al par. 1 del Cap. I, ove si evidenzia che esso è legato, da un lato, all'ordinamento sportivo internazionale dal quale deriva e, dall'altro, all'ordinamento statale alla cui sovranità è comunque sottoposto per ragioni territoriali (sul punto, p. 29-30). Lo stesso Autore pone altresì in evidenza che la tutela dei soggetti che praticano l'attività sportiva è comunque garantita dagli artt. 2 (libertà di esprimersi all'interno delle «formazioni sociali») e 18 (libertà di associazione) della Costituzione.

¹⁴ In tal senso Cass. civ., SS.UU., sent. 25 giugno 1965, n. 1067, in Giur. it., 1966, I, 1, 913, con nota nei medesimi termini di G. Amato, *Problemi costituzionali connessi all'attuale disciplina del CONI*.

¹⁵ L'art. 33, Cost. riconosce il diritto di "enti e privati" di istituire scuole ed istituti di educazione in condizioni di parità con le analoghe istituzioni statali. Il successivo art. 34 garantisce il c.d. "diritto allo studio" prevedendo che "la Repubblica rende effettivo questo diritto con borse di studio, assegni alle famiglie ed altre provvidenze" in modo da garantire l'assolvimento dell'obbligo scolastico e il raggiungimento dei più altri gradi degli studi da parte di studenti capaci e meritevoli. In tema P. Cosentino, *Assistenza scolastica*, in Enc. giur. Treccani, Vol. III (Roma, 1988).

¹⁶ Art. 33, comma 3, Cost.

¹⁷ Secondo l'art. 33, comma 4, Cost., il monopolio statale nel campo scolastico e educativo è vietato: la scuola non è "di Stato", ma è costituita da un sistema plurale e unitario, in cui sussiste un regime "paritario" tra le istituzioni scolastiche statali e quelle non statali che ottengono il riconoscimento della parità.

¹⁸ Il Sole 24 Ore del 18 luglio 2018 pubblica (a pag. 19) i dati raccolti dall'ISTAT sulle istituzioni *non profit* attive e le risorse umane impiegate, ponendo a raffronto gli anni 2011 e 2015, ove si evidenzia una forte crescita del numero di istituzioni (da 301.191 a 336.275), di dipendenti (da 680.811 a 788.126) e di volontari (da 4.758.622 a 5.528.760).

¹⁹ Per una panoramica completa e aggiornata si veda G. Peruzzi (a cura di), *Le reti del terzo settore, Terzo Rapporto* (Forum del Terzo Settore, 2017) in www.forumterzosettore.it, dal quale emergono ampi e dettagliati riferimenti alla pluralità e complessità delle reti degli enti operanti nel comparto ed ai loro collegamenti in termini di capitale relazionale e sociale. Il Rapporto individua due importanti sfide future: l'esigenza di cogliere le opportunità delle nuove tecnologie e il maggiore coinvolgimento dei giovani per affrontare il passaggio delle organizzazioni non profit ad un modello basato sul carattere "liquido" e, dunque, fortemente mobile, della società contemporanea.

La presenza di un così vasto numero di soggetti che non appartengono allo Stato e non operano secondo logiche di mercato, la cui presenza sul territorio soddisfa in concreto esigenze primarie dei cittadini, dimostra che gli enti che non perseguono fini di lucro costituiscono spesso la principale espressione delle “formazioni sociali”, categoria soggettiva volutamente indefinita all’interno della quali viene riconosciuta e tutelata l’espressione della personalità dell’individuo dall’articolo 2 della Costituzione²⁰.

È agevole, dunque, comprendere il motivo per cui lo Stato guarda con favore sempre crescente alle istituzioni *non profit*: promuovendone l’istituzione e agevolandone l’attività²¹, si assicura una copertura più capillare dei servizi pubblici, realizzando con maggiore efficacia gli obiettivi fissati dalla Costituzione nelle materie di riferimento.

Peraltro, l’adozione di misure suscettibili di espandere il raggio d’azione del “privato sociale” concorre ad attuare il principio di sussidiarietà, disciplinato dall’art. 118 della Costituzione nella sua accezione non

Anche in questa prospettiva, pertanto, si fa strada la necessità di dare sempre maggiore ampiezza all’elemento soggettivo senza vincolarlo all’interno di schemi tipizzati, in modo da adeguarne costantemente la struttura alla nozione di “formazioni sociali” codificata nell’art. 2 Cost..

²⁰ Queste libertà dell’individuo, codificate all’interno dei principi fondamentali della nostra Costituzione, assumono nella ricostruzione di P. Häberle, *Lo Stato costituzionale* (Treccani, Roma, 2005), p. 140-143, la caratteristica di “clausole di eternità”, che (secondo la prospettiva dell’Autore) raggruppano i contenuti tipici e immodificabili, scritti e non scritti, del modello costituzionale adottato da un certo ordinamento. In tema cfr. l’approfondita disamina di L. Elia, *Le norme sulle “formazioni sociali” nella Costituzione repubblicana*, in AA.VV., *Studi in onore di Gustavo Vignocchi*, Vol. I (Mucchi, Modena, 1992), p. 545. Significativi spunti provengono da N. Lipari, *Diritti fondamentali e categorie civilistiche*, in L. Lanfranchi (a cura di) *Garanzie costituzionali e diritti fondamentali*, Atti del Convegno di Roma del 26-28 giugno 1996 (Treccani, Roma, 1997) p. 330, il quale osserva (citando M. Giampiccolo, *La tutela giuridica della persona e il c.d. diritto alla riservatezza*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1958, p. 466) che “non esistono *diritti* della personalità; esiste *il diritto* della personalità: un diritto unico, a contenuto indefinito e vario ... (*omissis*) ... che non si identifica con la somma delle sue esplicazioni” (i corsivi sono nostri). Quest’ultimo richiamo inquadra perfettamente il carattere indefinito della nozione di “formazioni sociali” utilizzata dall’art. 2 Cost.. In tema cfr. altresì R. Dickmann, *Ordine costituzionale e vocazione solidale dello Stato*, in www.federalismi.it, Focus Human rights, n. 1/2013, 15 febbraio 2013 ove un’ampia disamina della recente giurisprudenza costituzionale.

²¹ Partendo da tale presupposto, la Corte costituzionale ha desunto anche la garanzia dell’autonomia organizzativa del privato sociale che opera in regime di sussidiarietà (Corte cost. sentenze nn. 300 e 301 del 24-29 settembre 2003).

solo “verticale”²² ma anche “orizzontale”, per effetto del quale il soddisfacimento dell’interesse della comunità passa attraverso la diretta collaborazione sul territorio di coloro che appartengono ad essa²³.

Invero, è proprio la Costituzione che, in questo ambito, legittima l’intervento dei privati, direttamente o attraverso le loro formazioni sociali, e a tale scopo appresta una fitta rete di garanzie, sia rispetto agli specifici settori della salute, dell’istruzione, della cultura, del lavoro, ecc., sia rispetto al più generale contenuto del citato articolo 2.

Ma non deve sorprendere se il ricorso a strutture *non profit* si stia diffondendo anche nei settori economici caratterizzati dalla presenza dello scopo di lucro, trovando sempre maggiore sviluppo nel panorama imprenditoriale nazionale per dare soluzioni adeguate a complessi problemi di *governance* aziendale²⁴, adottando allo stesso tempo modelli organizzativi orientati a soddisfare finalità etiche delle imprese coinvolte²⁵.

²² Il Codice del Terzo Settore (CTS) si è attestato in modo evidente su una disciplina della relazione tra la pubblica autorità e gli ETS basata in primo luogo sulla sussidiarietà c.d. “verticale”, affidando al livello regionale ampie aree della regolamentazione in materia. A questo proposito va segnalato che, ad avviso di alcune Regioni, il D.lgs. n. 117/2017 avrebbe anche limitato la più ampia apertura alle competenze regionali prevista nella legge delega 3 luglio 2016, n. 106. Per questo motivo, le Regioni Lombardia e Veneto hanno proposto ricorso alla Corte costituzionale contestando l’impostazione l’eccessivamente “centralista” adottata dal decreto delegato nella gestione delle risorse finanziarie e nel controllo dei centri di servizio per il volontariato. Il due ricorsi, depositati il 9 ottobre 2017, sono diretti a far dichiarare l’illegittimità costituzionale degli artt. 61, comma 2 (enti accreditabili dall’Organismo Nazionale di controllo – ONC – come Centri di Servizio per il Volontariato – CVS); 62, comma 7 (ammontare del finanziamento triennale dei CVS stabilito dall’ONC); 64 (Organismo Nazionale di Controllo); 65 (Organismi Territoriali di Controllo); 72 (Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale) del D.lgs. n. 117/2017, per violazione degli articoli 3, 76, 97, 114, 117, commi III e IV, 118 e 119 Cost., oltreché del principio di leale collaborazione di cui all’art. 120 Cost.. Alla data della chiusura della bozza del presente lavoro la Corte non ha ancora discusso i suddetti ricorsi.

²³ Per Cons. Stato, Sez. consult., 3 settembre 2009, n. 1440, inteso in questo senso “[il] principio va [...] riferito ai fenomeni tipici della cittadinanza societaria, laddove si evidenziano attività di interesse generale a cura di soggetti, utenti e agenti al medesimo tempo, operanti nella propria comunità di base”. In tema cfr. V. Cerulli Irelli, *Sussidiarietà (dir. amm.)*, in Enc. giur. Treccani, Vol. XXX (agg. 2003), spec. alle pagg. 5-8; G. Arena, *Il principio di sussidiarietà orizzontale nell’art. 118, u.c. della Costituzione*, in <http://amministrazioneincammino.luiss.it/> (sta anche in G. Arena (a cura di), *Studi in onore di G. Berà*, Jovene, 2005); G.U. Rescigno, *Principio di sussidiarietà orizzontale e diritti sociali*, in *Diritto Pubblico*, n. 1/2002, p. 5-50; V. Tondi della Mura, *Il “tempo” della sussidiarietà. Un’introduzione*, in www.federalismi.it, n. 4/2013.

²⁴ Sul questo ampio e mutevole concetto cfr. M. Brogi, *Corporate governance* (Milano, 2017), ove si evidenzia già nelle premesse che non esiste al riguardo una definizione condivisa perché “si tratta di una tematica all’intersezione di discipline diverse e che risente delle tradizioni giuridiche di ciascun paese” ponendosi l’accento (e questo è ciò che più interessa ai nostri fini), sul fatto che questa “è un’area in continua evoluzione, un cantiere sempre aperto che si modifica man mano che evolvono le realtà economiche e sociali” (ivi, p. 9).

²⁵ Non va trascurato, a questo riguardo, il forte sviluppo che sta assumendo la dimensione etica dell’impresa, anche a livello di comunicazioni societarie. Con il decreto legislativo 30 dicembre 2016 n. 254, che ha attuato la direttiva 2014/95/UE, è stato previsto, in capo alle società qualificabili come “enti di interesse pubblico” di grandi dimensioni, l’obbligo di redigere e pubblicare una dichiarazione, di natura individuale o consolidata (il c.d. “bilancio sociale”), che contiene una serie di informazioni relative ai temi ambientali, sociali, attinenti al personale, al rispetto dei diritti umani, alla lotta contro la corruzione attiva e passiva. La predisposizione, anche facoltativa, di analoghi



Un primo esempio di connubio tra impresa e *non profit*, caratterizzato dall'esplicito riconoscimento normativo, è quello delle cosiddette “fondazioni bancarie”, istituite dal D.lgs. 20 novembre 1990, attuativo della L. 30 luglio 1990, n. 218 (c.d. “Legge Amato”), allo scopo di subentrare allo Stato nella proprietà delle banche pubbliche. Gli organi delle fondazioni bancarie dovevano essere composti in maggioranza da membri eletti da un'istituzione locale, a livello municipale, provinciale o regionale e avevano il compito di investire i profitti delle banche in attività di interesse pubblico, in modo da trarne un beneficio sul piano sociale²⁶.

Fino al 1994 le Fondazioni avevano l'obbligo di mantenere il controllo della maggioranza del capitale sociale delle banche conferitarie. Con l'entrata in vigore della L. n. 474/94 tale obbligo fu eliminato e furono introdotti incentivi fiscali per la dismissione delle partecipazioni detenute dalle Fondazioni. Ciò favorì l'avvio di un processo di diversificazione degli assetti societari delle banche partecipate dalle fondazioni, che ha consentito di coniugare il raggiungimento, anche attraverso operazioni di ristrutturazione aziendale rese possibili a seguito del rilascio nel mercato di parti rilevanti delle partecipazioni, di una dimensione degli istituti di credito adeguata alle esigenze di crescita imposte dalla concorrenza con il mantenimento del radicamento territoriale delle banche stesse.

In epoca più recente, la fondazione nella sua ordinaria configurazione si è andata affermando come lo strumento idoneo a guidare senza traumi il passaggio generazionale al vertice dei grandi gruppi imprenditoriali a carattere familiare²⁷. Lo scopo dichiarato del suo impiego è quello di creare un meccanismo idoneo a garantire l'armonia tra gli eredi e a impedire futuri frazionamenti della compagine azionaria. L'elemento di maggiore interesse che appare sulla scena con questo nuovo modello di gestione

documenti si va diffondendo anche fra gli enti *non profit*. Sul nuovo adempimento cfr. Assonime, Circ. 12 giugno 2017, n. 13.

²⁶ Fino al 1994 le fondazioni bancarie avevano l'obbligo di mantenere il controllo della maggioranza del capitale sociale delle banche conferitarie. Con la L. 30 luglio 1994, n. 474 tale obbligo fu eliminato e furono introdotti incentivi fiscali per la dismissione delle relative partecipazioni. L'istituto ha dato adito a forti critiche sia in ordine all'efficacia dell'intervento sul piano della sussidiarietà sia in ordine all'equità dei benefici fiscali alle stesse accordati. La letteratura su questo tema è sterminata. Tra i contributi più significativi si segnala, senza alcuna pretesa di esaustività: M. Clarich, A. Pisaneschi, *Le fondazioni bancarie. Dalla holding creditizia all'ente non-profit*, Bologna, 2001; B. Caravita, *Le fondazioni bancarie come formazioni sociali*, relazione al Convegno organizzato dalla Fondazione Roma su *Libere di crescere, libere di cambiare. Le Fondazioni bancarie alla sfida del futuro*, il 28 gennaio 2008, in www.federalismi.it. Sugli specifici aspetti fiscali cfr. F. Gallo, *Fondazioni e Fisco*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 1159; A.M. Proto, *Beneficiari dell'agevolazione Irpeg e fondazioni bancarie*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 619; Mercurio, *Appunti in tema di fondazioni bancarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, 2, p. 931.

²⁷ Ne è un evidente esempio la Fondazione Armani, istituita nel 2016 e destinata ad accogliere, con il tempo, la totalità del patrimonio dello stilista. Lo strumento della fondazione sta soppiantando così quello delle società in accomandita con funzioni di *holding*, che fu impiegato a partire dagli anni Ottanta del secolo scorso per garantire l'unità e l'inattaccabilità dei pacchetti azionari. Fece scalpore tra gli addetti ai lavori la costituzione di quella che fu considerata la “cassaforte” della famiglia Agnelli, una società in accomandita per azioni, di cui erano soci tutti i membri della famiglia (con una sola eccezione), affiancati da due professionisti di fiducia, alla quale fu affidata la gestione delle partecipazioni di proprietà del gruppo.

della *governance* aziendale è l'utilizzo di un soggetto *non profit* come vertice di un gruppo imprenditoriale al quale, oltre ad essere affidato in piena autonomia il controllo unitario delle partecipazioni del gruppo e il potere di assumere le decisioni strategiche dell'impresa, viene attribuito il compito di realizzare, con i frutti dell'investimento nell'impresa partecipata, le iniziative dirette a far sì che la stessa sia gestita in coerenza con fini di "utilità sociale" (art. 41, comma 2, Cost.) e che i beni di proprietà aziendale siano amministrati in modo da assicurarne la "funzione sociale" (art. 42, comma 2, Cost.)²⁸. In questo modo, l'impiego delle fondazioni come *holding* di gruppi di società consente di attuare autonome politiche di redistribuzione della ricchezza che si affiancano a quelle adottate dallo Stato con il gettito derivante dalle imposte riscosse sugli utili da questi prodotti²⁹.

In un contesto così variegato e mutevole la riforma attuata con il D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, reca il primo Codice del Terzo Settore³⁰ che, come evidenziato nell'esordio della Relazione governativa allo schema del detto decreto, prevede il riordino e la revisione organica della disciplina speciale e delle altre

²⁸ Per una accurata disamina dell'art. 42 Cost. cfr. G. Alpa – M. Bessone – A. Fusaro, *La funzione sociale della proprietà. Dall'Assemblea costituente al modello della costituzione "materiale"*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it, 03.03.2004, ove ulteriori ampi riferimenti. Sul tema dei rapporti tra proprietà privata interessi sociali merita particolare attenzione il contributo di S. Rodotà, *Il terribile diritto. Studi sulla proprietà privata e i beni comuni* (Il Mulino, Bologna, 2013), il quale opera un drastico ribaltamento di prospettiva affrontando una approfondita "ricerca di una via d'uscita dall'assolutezza dell'individualismo proprietario" (ivi, p.8). nel suo percorso, Rodotà pone in evidenza che la funzione sociale disciplinata dall'art. 42, comma 3, cost. "non opera soltanto come criterio formale di legittimazione di interventi legislativi", ma anche come strumento che legittima l'applicazione analogica di singole norme o di complessi normativi altrimenti ritenuti eccezionali" (ivi, p.330). per questa via (corroborata dalla sentenza della Corte costituzionale n. 55 del 1968, ritenuta dall'Autore un *leading case*), viene a legittimarsi una modalità di esplorazione della nozione tesa ad "adeguare il concetto giuridico di proprietà ai dati dell'esperienza economica" (ivi, p. 337).

²⁹ Sulla prospettiva che inquadra il tributo in un più ampio contesto che lo lega a fini sociali in grado di comprimere i diritti proprietari cfr. A. Amatucci, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica* (Jovene, Napoli, 2007), per il quale l'intervento del legislatore nell'economia "deve operare in modo che l'attività economica pubblica integri e sostituisca l'attività privata manchevole" (ivi, p. 79). Secondo A. Fedele, *Concorso alle spese pubbliche e limiti all'iniziativa economica privata*, in AA.VV., *La costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta fondamentale*, atti del Convegno di Milano, 6-7 maggio 1988 (Giuffrè, Milano, 1990), p. 377, pur nella convergenza dei due strumenti, "l'imposizione di prestazioni è così profondamente diversa dall'imposizione di limiti all'iniziativa economica" (ivi, p. 383). In questo senso, prosegue l'Autore, "la funzione fiscale di un determinato istituto qualificato come tributo in senso proprio non può mai identificarsi con uno dei fini di utilità sociale che giustificano l'imposizione dei limiti di cui all'art. 41 Cost., norma che d'altronde non può essere riferita alle norme che integrano l'imposizione di prestazioni" (ivi, p. 384). Tuttavia, la disciplina connessa in modo strumentale al fenomeno impositivo "trova nel controllo di congruità e coerenza rispetto al fine fiscale un criterio di legittimità rilevante anche agli effetti dell'art. 41 Cost." (op. cit., p. 390). M. Luciani, *Costituzione, tributi e mercato*, in L. Salvini – G. Melis (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva* (Cedam, Padova, 2014), p. 27, esprime l'opinione che l'art. 53 Cost., in particolare per quanto previsto al secondo comma in materia di progressività, "si lega strettamente all'art. 41" in quanto la progressività costituisce "non solo facoltà, ma obbligo di politiche redistributive" (ivi, p. 32).

³⁰ D'ora in avanti anche "Codice" o, ancor più brevemente, "CTS". Il Codice è stato emendato dal D.Lgs. 3 agosto 2018, n. 105, portante disposizioni integrative e correttive a norma dell'art. 1, comma 2, lettera b), della Legge delega 6 giugno 2016, n. 106.

disposizioni vigenti, relative agli Enti del Terzo Settore³¹, “finalizzata al sostegno dell’autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l’inclusione e il pieno sviluppo della persona, alla valorizzazione del potenziale di crescita e occupazione lavorativa, in attuazione degli articoli 2, 3, secondo comma, 4, 9, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione”.

Attenendosi a questa logica, la definizione di “Ente del Terzo Settore” fornita dall’art. 4 del detto Codice è alquanto ampia e viene incentrata su soggetti giuridici “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 generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi”, circoscrive con esattezza i caratteri tipici dei soggetti appartenenti al vasto e composito universo del *non profit*, andando ben oltre il perimetro delle stesse ONLUS.

Fermandosi, per il momento, ad una prima e generalissima valutazione della nuova disciplina, essa appare in modo evidente improntata al criterio della onnicomprensività e risponde pienamente all’intento di imporsi come un vero e proprio “codice” della materia, essendo diretto, almeno tendenzialmente, a disciplinare tutti i soggetti dell’ordinamento giuridico che, dotati o meno di personalità giuridica, rispondono a queste caratteristiche e a regolarne tutti gli aspetti, non solo fiscali.

2. Il trattamento fiscale differenziato degli enti *non profit*: origini e presupposti

Negli ultimi decenni, la normativa fiscale degli enti *non profit* ha oscillando tra due opposti indirizzi: il primo, di gran lunga dominante, orientato a dare risalto all’elemento oggettivo dell’attività svolta, il secondo teso a premiare i fini istituzionali degli enti considerati. La legislazione che ne è scaturita si è sviluppata talvolta in modo episodico dando vita ad un sistema non sempre coerente e, a tratti, addirittura contraddittorio³².

Prendendo in considerazione il primo dei due suddetti punti di vista, essa è stata sempre orientata a circoscrivere all’interno del complesso delle attività svolte in concreto dagli enti in questione i profili di fiscale rilevanza e ad escludere dalla tassazione gli aspetti inerenti alla cosiddetta sfera “istituzionale” di

³¹ Nel seguito definiti più brevemente anche “ETS”.

³² Osserva in proposito G. Zizzo, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in *Rass. trib.*, 2010, I, p. 974, che la legislazione in materia si è sempre mossa tra due poli, quello “oggettivo” e quello “funzionale”, “in una prima fase privilegiando il primo (senza però del tutto ignorare il secondo), nella seconda sviluppando il secondo (senza però ripudiare il primo)” (ivi, p. 977).

tali soggetti³³. A tal fine è stata codificata la distinzione tra enti “commerciali” ed enti “non commerciali”³⁴, basata sulla valutazione del carattere “esclusivo o principale” dell’attività di carattere “commerciale” svolta dall’ente³⁵. In termini di effetti sulle modalità di determinazione della base imponibile, la differenza fondamentale tra le due categorie è data dal fatto che nel caso di prevalenza dell’attività “commerciale” l’ente viene sostanzialmente assimilato ad un’impresa e tutti i ricavi, proventi e costi dal medesimo prodotti sono considerati imponibili come componenti del reddito d’impresa. Nel caso in cui, invece, non si registrasse la detta prevalenza, esso acquisirebbe lo *status* di ente “non commerciale”, per il quale è stabilito un regime di imposizione in tutto analogo a quello relativo alle persone fisiche, che prevede il concorso alla formazione del reddito complessivo dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi determinati in base alle norme di ogni categoria³⁶, con l’esclusione dal reddito d’impresa eventualmente prodotto dei proventi (e dei costi) delle attività cosiddette “istituzionali”³⁷.

Questo approccio, basato sull’esigenza di equiparare le fattispecie impositive sulla sola base della loro oggettiva natura, è perfettamente coerente con il rigore su cui si basava la Riforma tributaria scaturita a

³³ In materia, per la disciplina attualmente in vigore cfr. L. Castaldi, *Enti commerciali e non commerciali (dir. trib.)*, in Enc. giur., Vol. XII (Treccani, Roma, Agg. 2007). Per una più aggiornata disamina cfr. altresì L. Castaldi, *Per una disciplina fiscale IRES degli enti non profit*, cit., ove si sottolinea l’assenza, in via generale e di principio, del rilievo della destinazione funzionale del reddito (ivi, p. 77). Sulla disciplina previgente si veda M. Barassi, *La imposizione sul reddito degli enti non commerciali* (Giuffrè, Milano, 1996), R. Artoni (a cura di), *Gli enti non profit. Aspetti tributari* (Cedam, Padova, 1996) nonché P. Selicato, *Enti religiosi. Profili civilistici e tributari* (Pirola, Milano, 1992), p. 25 e ss..

³⁴ Oggi così definiti dall’art. 73, comma 1, rispettivamente, alle lettere b) (enti commerciali) e c) (enti non commerciali) del Testo Unico in materia di Imposte sui Redditi (TUIR) approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Il testo è conforme alla stesura dell’art. 87 dello stesso TUIR, in vigore dal 1° gennaio 1988. La versione originaria della norma risale all’art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, portante l’originaria disciplina dell’Imposta sul reddito delle Persone Giuridiche (IRPEG), in vigore dal 1° gennaio 1974. Ai fini IVA, analoga disposizione è contenuta nell’art. 4, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ove si stabilisce che per gli enti “non commerciali” si considerano “effettuate nell’esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell’esercizio di attività commerciali o agricole”.

³⁵ Il carattere “commerciale” dell’attività dell’ente va valutato sotto il profilo squisitamente fiscale, facendo riferimento alle norme dell’ordinamento tributario in materia di “esercizio di imprese”. In tema dispongono, per le imposte sui redditi, l’art. 55 TUIR e, per l’I.V.A., l’art. 4 del D.P.R. n. 633/72. Su questo tema cfr., in generale, G. Oppo, *Categorie commercialistiche e riforma tributaria*, in AA.VV., *Riforma tributaria e diritto commerciale*, Atti del Convegno di Macerata, 12-13 novembre 1976 (Giuffrè, Milano, 1978), p. 7, nonché A. Fantozzi, *Il concetto di imprenditore nella determinazione fiscale del reddito di impresa*, ivi, p. 97. Di quest’ultimo autore, cfr. anche, *amplius*, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell’IVA* (Giuffrè, Milano, 1982). In tema cfr. altresì, G. Tinelli, *Il reddito d’impresa nel diritto tributario* (Giuffrè, Milano, 1991), spec. p. 67 e ss., ove una accurata analisi della rilevanza esclusivamente oggettiva che assume l’attività commerciale nella individuazione del reddito d’impresa.

³⁶ L’art. 143, comma 2, TUIR fa esplicito rinvio all’art. 8.

³⁷ In dottrina, sulla differente modalità di determinazione dell’imponibile cfr. L. Castaldi, *Enti commerciali e non commerciali (dir. trib.)*, cit., spec. p. 6. Con riferimento all’IVA, E. Della Valle, *Iva: l’ente che non ha per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole*, in Rass. trib., 1999, p. 1001, precisa che “la portata di tale previsione è, a ben vedere, duplice”, in quanto, da un lato, “le singole operazioni dell’ente sono attratte nell’orbita di applicazione del tributo ... (*omissis*) ... soltanto quando siano effettuate nell’esercizio di attività commerciali o agricole” e, dall’altro, “l’ente non commerciale “gode di una limitata soggettività ... (*omissis*) ... che riguarda la sola attività commerciale o agricola esercitata”. Quanto riportato si manifesta in modo analogo nelle imposte sui redditi.

seguito della Legge delega 9 ottobre 1971, n. 825³⁸. In questa prospettiva, le attività economiche degli enti *non profit* non possono essere considerate ai fini fiscali in un modo differente dalle analoghe attività economiche esercitate dalle imprese, in quanto gli eventuali avanzi di gestione che scaturiscono dalle prime sono pienamente assimilabili agli utili prodotti dalle seconde quanto alle modalità con le quali l'attività produttiva è materialmente organizzata.

Per introdurre elementi di mediazione rispetto alla suddetta impostazione, è stato valorizzato l'elemento soggettivo, istituendo regimi fiscali di particolare favore basati sulle peculiarità dei loro fini istituzionali di interesse generale. In un primo momento, l'assenza dello scopo di lucro era considerata ai fini fiscali un elemento del tutto marginale rispetto all'oggetto dell'attività ed è stata richiamata solo al fine di riconoscere la riduzione a metà dell'imposta sul reddito ad un esiguo numero di enti dotati di particolari requisiti³⁹.

³⁸ La c.d. "Riforma Cosciani" ha avuto come obiettivo primario quello di allineare il sistema fiscale alla riveduta disciplina della capacità contributiva introdotta dall'art. 53 della Costituzione entrata in vigore nel 1948 e, in particolare, al suo collegamento con i principi della solidarietà (art. 2) e dell'uguaglianza (art. 3) che ha portato il legislatore tributario ad individuare la base imponibile su criteri il più possibile oggettivi al fine di ricondurre a criteri di effettività la ricostruzione del presupposto d'imposta. Per una ricostruzione del contesto storico-politico in cui ha avuto origine la Riforma cfr. G. Marongiu, *Una storia fiscale dell'Italia repubblicana* (Giappichelli, Torino, 2017), p. 149 ss..

Il rigore nella determinazione delle basi imponibili introdotto dalla Riforma Cosciani fu fortemente criticato da R. Lupi, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario* (Giuffrè, Milano, 1988), che definì l'approccio adottato in quella sede con il termine non certo benevolo di "contabilismo", esprimendo il suo favore, almeno con riferimento a determinate categorie di contribuenti, per il ricorso più massiccio a forme di ricostruzione della ricchezza basate su elementi induttivi desunti al di fuori delle scritture. In questo senso, cfr. op. cit., in part. p.173 ss., p. 195 ss., p. 253 ss., p. 270 ss., p. 315 ss.. Per una conferma, cfr., dello stesso Autore, Id., *Commento all'art. 12 del D.L. 2.3.1989 n. 69, conv. nella L. 27.4.1989 n. 154*, in *Le nuove leggi civili commentate* (Cedam, Padova, 1990), p. 1111, ove si esprime un giudizio favorevole sulle possibilità di integrare gli ordinari criteri di accertamento e le determinazioni basate sui coefficienti. Per ulteriori riferimenti si veda ancora R. Lupi, *Argomentazioni extracontabili e coefficienti predeterminati nell'accertamento dei contribuenti minori (dalla legge 154/89 al disegno di legge 3005/91)*, in Riv. dir. trib., 1991, I, p. 625, ove si osserva che "l'errore della riforma del 1973 fu di escludere pregiudizialmente le suddette argomentazioni extracontabili, anche quando avrebbero potuto dimostrarsi sufficientemente attendibili" (ivi, p. 633). Non sono mancate, tuttavia, voci di forte dissenso su tale impostazione. In tal senso cfr. F. Moschetti, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento dei redditi determinati su base extracontabile*, in C. Preziosi (a cura di), *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo* (EII, Roma, 1996), p. 121, il quale utilizza l'efficace definizione di "controriforma" per definire l'evoluzione subita dalle tecniche di accertamento dei redditi determinati su base contabile a partire dalla metà degli anni ottanta (ivi, p. 128 ss.).

³⁹ L'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, ha attribuito questo beneficio agli enti dotati di personalità giuridica (comma 2), in massima parte pubblici e ad alcuni enti privati purché non aventi fini di lucro o aventi "scopi esclusivamente culturali" (comma 1, lettera b) ovvero agli enti "il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione" (comma 1, lettera c). In quest'ultima categoria rientravano gli enti ecclesiastici, godendo il fine di culto di questa assimilazione in forza dell'art. 7 dell'Accordo 18 febbraio 1984 tra la Santa Sede e la Repubblica italiana, ratificato e reso esecutivo in Italia con L. 25 marzo 1985, n. 121. Analoga assimilazione era prevista anche nel Concordato del 1929. Sul punto cfr. G. Catalano, *Sulla equiparazione a fini tributari del "fine di culto o di religione" con i fini di "beneficenza e istruzione"*, in Il dir. eccl., 1952, I, 268. In continuità con gli accordi del 1929, sulla medesima equiparazione si intrattiene recentemente E. De Mita, *Profili tributaristici del nuovo concordato*, in

In questo caso la riduzione è stata certamente la conseguenza di una scelta del legislatore ispirata a finalità agevolative (eloquente in tal senso la stessa *sedes materiae* della norma, che fu inserita nel decreto presidenziale sulle agevolazioni fiscali) e veniva indicata come una deroga rispetto al regime ordinario di applicazione dell'aliquota "piena". È da sottolineare che, stando al suo tenore letterale, la norma in questione, non subordinava la riduzione di aliquota né al carattere "non commerciale" dell'ente né limitava il suo ambito di applicazione a particolari categorie reddituali. Ciò non ostante, la giurisprudenza di legittimità⁴⁰, con una evidente forzatura della logica derogatoria della disposizione⁴¹, ha ritenuto, anche a dispetto del suo tenore letterale, che la riduzione di aliquota ivi prevista potesse essere riconosciuta soltanto agli enti che, oltre ad essere privi di finalità lucrative, possedessero la qualifica di enti fiscalmente "non commerciali" e che la stessa agevolazione dovesse essere riconosciuta soltanto a i redditi appartenenti a categorie differenti dal reddito d'impresa, che avrebbe potuto beneficiare dell'aliquota ridotta soltanto se di natura "non prevalente". Questa interpretazione, benché abbia costituito una vera e propria inversione di tendenza rispetto all'orientamento accolto in precedenza dalla stessa Suprema Corte⁴² e sia stata aspramente criticata dalla dottrina⁴³, è andata via via consolidandosi nella giurisprudenza

Rass. trib., 1990, p. 161, rinviando diffusamente a T. Mauro, *Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici*, in *Il dir. eccl.*, 1987, I, p. 803.

⁴⁰ In tal senso cfr. Cass. Civ., Sez. I, 14 dicembre 1988 – 29 marzo 1990, n. 2573. Anche il Consiglio di Stato, Sez. III, aveva assunto lo stesso orientamento con il parere 8 ottobre 1991, in *Corr. trib.*, 1992, n. 20, p. 1469.

⁴¹ Al riguardo la Corte osservava che la natura soggettiva dell'agevolazione non potesse ritenersi elemento "risolutivo del problema" ma avrebbe escluso soltanto la sua applicabilità a soggetti diversi da quelli espressamente menzionati, fermo restando (e qui sta la forzatura) che dopo aver accertato questo "prerequisito", si dovesse accertare che il soggetto non svolgesse "un'attività esorbitante da quella che giustifica l'esenzione (sic!).

⁴² A conferma di quanto evidenziato nel testo, basti pensare che la stessa Suprema Corte di Cassazione, Sez. I Civ., con sentenza 17 marzo 1976, ebbe modo di affermare che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti dovevano essere inclusi nella categoria degli enti aventi fini di beneficenza e istruzione, compresi nell'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973.

⁴³ Prima della sentenza n. 2573/90, la spettanza dell'agevolazione veniva riconosciuta de plano in presenza della sola personalità giuridica e del perseguimento delle finalità istituzionali indicate dall'art. 6. Si veda in tal senso F. Batistoni Ferrara, *Enti ecclesiastici (Diritto tributario)*, in *Nss. Dig. it., App., III*, (Utet, Torino, 1982, p. 392 ed ivi, sul punto, p. 394. Per una dettagliata analisi critica della sentenza del 1990, cfr. P. Selicato, *Enti religiosi ...*, cit., p. 73-78, a cui, nel tempo, si sono aggiunti: F. Napolitano, *Enti ecclesiastici: aliquota Irpeg applicabile*, in *Il Fisco*, 1994, n. 45, p. 10732. Più vicino all'orientamento della Suprema Corte si è mostrato V. Ficari, *Attività commerciale non principale ed agevolazione Irpeg ad enti associativi con fine non lucrativo*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 137, il quale, pur osservando che "la caratterizzazione soggettiva e finalistica dell'art. 6 è desumibile dal costante riferimento al fine istituzionale dell'ente" (ivi. P. 141), finisce con l'affermare che "nonostante il silenzio dell'art. 6, comma 1, del DPR n. 601/1973, l'accertamento che l'attività commerciale non sia svolta dall'ente in via prevalente costituisce un prerequisito necessario per il godimento dell'agevolazione (ivi, p. 157).

di legittimità⁴⁴ e, non ostanti i precedenti di segno opposto⁴⁵, è ora l'opinione dominante nella prassi amministrativa⁴⁶.

Verso un più ampio ed esplicito riconoscimento del valore fiscale del fine istituzionale non lucrativo si è collocata la disciplina delle ONLUS⁴⁷, che si rivolge in modo precipuo all'esigenza di escludere dall'imposizione attività basate pur sempre, sotto il profilo oggettivo, su criteri di economicità ma connotate da finalità orientate al perseguimento in modo più o meno diretto di un interesse generale. Il merito maggiore di questa normativa è stato senz'altro quello di istituire un regime ordinario di detassazione in favore di una serie piuttosto ampia di enti appartenenti al c.d. "terzo settore"⁴⁸ subordinando la concessione dei relativi benefici alla effettiva presenza di requisiti oggettivamente valutabili, che sono ritenuti idonei ad assicurare in concreto il perseguimento delle finalità di interesse generale riconosciute come tali dalla legge⁴⁹.

Nondimeno, la normativa sulle ONLUS opera il riferimento ai soggetti che possono acquisirne lo *status* ed alle attività ammesse alle agevolazioni adottando un criterio fortemente casistico, che limita la concessione dei benefici alle fattispecie in essa tassativamente indicate⁵⁰. Questa tecnica si uniforma al modello generalmente adottato dalle norme che prevedono esenzioni e agevolazioni fiscali e trae il proprio fondamento nel carattere normalmente derogatorio di tali norme, considerate eccezionali rispetto al regime generalmente applicabile alle analoghe fattispecie⁵¹.

⁴⁴ Nello stesso senso della sentenza n. 2573 del 1990, si è espressa, infatti, Cass. Civ., Sez. I, con sentenze 15 febbraio 1995, n. 1633, e 8 marzo 1995, n. 2705, ove si sottolinea che l'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 si deve "coordinare con le disposizioni dettate in via generale dall'art. 2 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 589" e che a questo scopo "occorre, altresì, accertare che l'attività dagli stessi (enti ivi menzionati – *n.d.r.*) esercitata non abbia carattere commerciale esclusivo o principale, ovvero quando si tratti di attività commerciale non prevalente, che essa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con i fini predetti".

⁴⁵ Ministero delle Finanze, Dir. Gen. II.DD., Div. XI, circ. 21 dicembre 1988, n. 32/11/1480.

⁴⁶ Cfr. Agenzia delle Entrate, Ris.19 luglio 2005, n. 91/E. A dire il vero, la risoluzione citata è stata accolta con grande stupore dalla dottrina. Si veda, in proposito, L. Antonini, *Una "stretta" sorprendente per gli enti ecclesiastici*, in *Sole 24 Ore*, 10 settembre 2005, ove si sottolinea che la stessa sarebbe "caduta come un fulmine a ciel sereno", stravolgendo "improvvisamente l'interpretazione da decenni praticata" con un fondamento giuridico che "appare, da diversi punti di vista, discutibile". Si limita, invece, a prendere atto di tale orientamento N. Fiorita, *Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali*, in www.olir.it, ottobre 2005, p. 3.

⁴⁷ Introdotta dagli artt. 10 e ss. del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

⁴⁸ Le categorie di attività rientranti nel regime ONLUS sono elencate all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97.

⁴⁹ Il carattere antielusivo o di "cautela fiscale" della normativa a presidio del riconoscimento delle ONLUS viene ricordato da A.M. Proto, *Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate*, in *Rass. trib.*, 1995, II, p. 548 ed *ivi*, sul punto, p. 555.

⁵⁰ Il possesso dei requisiti richiesti dalla legge per rientrare nei regimi fiscali di favore riconosciuti agli enti "non commerciali" e alle ONLUS è stato sempre oggetto di controlli da parte delle autorità fiscali, In argomento cfr. C. Di Gregorio, *Il controllo fiscale degli enti non profit* (Guardia di Finanza, Scuola di Polizia Tributaria, Lido di Ostia, 2005).

⁵¹ In tema cfr. P. Selicato, *Esclusioni ed esenzioni tributarie nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 379, ove, partendo dall'esame di una specifica misura agevolativa, si analizza la vasta area delle

Muovendosi in pieno accordo con la Costituzione, il legislatore fiscale ha sempre manifestato in vario modo il suo favore per gli enti che svolgono attività che, per quanto connotate sotto il profilo oggettivo da caratteristiche “commerciali”, sono prive dell’elemento soggettivo del fine di lucro tipico dell’impresa⁵². In questa prospettiva, le norme in vigore prima della riforma del Terzo Settore paiono per lo più orientate a riconoscere regimi fiscali “di vantaggio” ai soggetti impegnati in attività di interesse generale ed ai loro benefattori, richiedendo agli enti appartenenti a questa categoria di concorrere alle spese pubbliche in misura limitata, in ragione della meritevolezza dei fini dagli stessi perseguiti attraverso le loro attività⁵³.

La necessità di adeguare la legislazione in questa materia a criteri di maggiore coerenza con la natura degli enti in esame è stata ravvisata da tempo e in questa direzione il legislatore ha sempre promosso la ricerca degli strumenti idonei a tenere conto delle loro peculiarità⁵⁴.

D’altra parte, stando ad un diffuso convincimento, la coerenza con un principio diverso da quello dell’uguaglianza c.d. “orizzontale” nella contribuzione alle spese pubbliche, ma parimenti garantito all’interno della Carta fondamentale, costituisce presupposto sufficiente per il riconoscimento della legittimità delle esenzioni ed agevolazioni fiscali. In questa prospettiva, l’art. 53 della Costituzione non impedirebbe valutazioni diversificate della capacità contributiva⁵⁵ in dipendenza di esigenze politico-

agevolazioni ed esenzioni fiscali a favore del settore non profit; sulle conclusioni raggiunte in tale sede si avrà modo di tornare nel seguito del presente contributo.

⁵² Recentemente, S. Gianoncelli, *Regime fiscale del terzo settore e concorso alle spese pubbliche*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2017, I, p. 295, conferma che il “canale preferenziale” scelto dal legislatore per dotare gli enti del Terzo Settore di risorse finanziarie adeguate a realizzare la loro *mission* è quello del “sostegno pubblico” e, in questo ambito, della “fiscalità di vantaggio”. Non va sottaciuto, peraltro, che il legislatore ha sempre attribuito un ruolo di grande rilievo al finanziamento concesso dai privati agli enti appartenenti a tale settore, concedendo agevolazioni fiscali anche a coloro che dispongono liberalità a favore degli enti che dimostrano l’appartenenza al settore medesimo sulla base del possesso dei requisiti all’uopo indicati dalla legge.

⁵³ La legislazione in materia di ONLUS è un tipico esempio di tale atteggiamento di favore. In effetti, pur nell’incertezza normativa evidenziata da V. Ficari, *ONLUS (dir. trib.)*, in Enc. giur., Vol. XXI (Roma, Agg. 2000), l’ambito soggettivo cui si indirizza questa disciplina è comunque caratterizzato “dall’assenza del programmatico e sistematico *lucro soggettivo* e dall’idoneità a intervenire in aree dell’agire sociale che fino ad oggi hanno visto come principali attori gli enti pubblici”. Il tutto nel quadro dei principi di solidarietà e di utilità sociale alla cui realizzazione è pienamente funzionale l’eterodestinazione dei risultati che caratterizza in modo specifico tali soggetti. In questo senso si è espresso subito A. Fedele, *La disciplina fiscale delle ONLUS*, in Riv. Notariato, 1999, p. 537 ed ivi, sul punto, p. 553.

⁵⁴ Si vedano in proposito i resoconti delle audizioni dei professori S. Gambale, A. Fantozzi e B. Bises, effettuate nell’ambito di un’indagine conoscitiva condotta dalla Commissione Parlamentare dei Trenta nelle sedute dei giorni 8, 15, 23 giugno e 1° luglio 1993, pubblicati anche in Corr. trib., 1993, p. 1901 ss. e 2119 ss..

⁵⁵ Su questo punto, a dire il vero, la dottrina ha assunto sfumature diverse. S. La Rosa, *Esenzione (dir. trib.)*, in Enc. dir., Vol. XV (Milano, 1966), p. 567 ha evidenziato che “molte esenzioni fiscali sono strumento di attuazione di precise direttive costituzionali e che, quindi, la diversità di trattamento che esse importano devono ritenersi volute e non vietate dalla Costituzione” (ivi, p. 573). Nello stesso senso F. Moschetti, *Agevolazioni fiscali - I) Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in Digesto, Disc. priv., Sez. comm., Vol. I (Torino, 1987), p. 785, ha osservato che “il principio di capacità contributiva, in quanto disposizione costituzionale da interpretare (anche)

sociali meritevoli di tutela che ne giustifichino la deroga nel quadro di un ragionevole bilanciamento tra i diversi interessi in gioco. È pacifico, peraltro, che in ogni settore dell'ordinamento (e non soltanto in quello tributario) il legislatore, pur avvalendosi della sua discrezionalità, sia tenuto comunque a trovare un punto di equilibrio tra i diversi valori costituzionalmente garantiti nel rispetto di criteri improntati alla razionalità ed alla coerenza complessiva del sistema⁵⁶.

3. La trasparenza degli enti come obiettivo primario della riforma del Terzo Settore

Nel disegno del nuovo Codice, la meritevolezza degli scopi perseguiti dagli enti in oggetto giustifica il trattamento fiscale agevolato ma esige il rispetto da parte dell'ente beneficiario di una serie di regole volte a impedire che a trarne vantaggio siano soggetti solo nominalmente *non profit*⁵⁷.

alla luce di altre norme contenute nello stesso sistema giuridico, non può non tener conto del particolare favore che deve essere garantito laddove intervenga nei settori giuridici costituzionalmente protetti". Un diverso avviso è stato espresso da N. D'Amati, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in Nov. Dig. It., Appendice (Torino, 1980), p. 153, secondo il quale "la soluzione dev'essere ricercata, invece, all'interno dello stesso art. 3 Cost." e, in particolare, del suo secondo comma che tutela la c.d. "uguaglianza di fatto", alla stregua del quale "la legittimità delle agevolazioni fiscali dipenderebbe dall'adeguamento degli schemi impositivi alle particolari condizioni economiche, sociali e di fatto riscontrabili nella realtà sociale» (ivi, p. 163-164). Pare pervenire alla medesima conclusione del D'Amati lo stesso S. La Rosa, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in Enc. giur., Vol. XIII (Roma, 1989), p. 3. Quest'ultima prospettiva è nettamente dominante nella giurisprudenza costituzionale. In tal senso cfr., *ex multis*, Corte cost., 44/1963, 81/1966, 108/1983, 52/1988, 410/1988, 167/1991. Per l'esame di tali tematiche nel particolare contesto degli enti ecclesiastici cfr. P. Selicato, *Esclusioni ed esenzioni tributarie ...*, cit., p. 407 e ss..

⁵⁶ Sui limiti costituzionali dei giudizi di valore affidati alla funzione legislativa, cfr., in generale, A. Cerri, *Ragionevolezza delle leggi*, in Enc. giur., Vol. XXV (Treccani, Roma, 1991), spec. p. 14 ss., ove un'ampia analisi della casistica giurisprudenziale e della tecnica argomentativa adottata dalla nostra Corte costituzionale. In tema cfr., altresì, AA.VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale. Riferimenti comparatistici*, Atti del seminario - Roma, Palazzo della Consulta, 13-14 ottobre 1992 (Milano, 1994) ed ivi, specialmente, gli interventi di P. Barile, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, S. Fois, «Ragionevolezza» e «valori: interrogazioni progressive verso le concezioni sulla forma di Stato e sul diritto», L. Paladin, *Esiste un «principio di ragionevolezza» nella giurisprudenza della Corte costituzionale?*, G. Zagrebelsky, *Su tre aspetti della ragionevolezza*, ove ampi riferimenti ai rapporti tra tale principio ed il principio di uguaglianza di cui all'art. 3, comma 1, Cost.. In tema cfr., altresì, L. Paladin, *Ragionevolezza (principio di)*, in Enc. dir., Agg., Vol. I (Milano, 1997), p. 898; G. Scaccia, *Gli «strumenti» della ragionevolezza nel giudizio costituzionale* (Milano, 2000) ed ivi, spec., p. 309 ss..

Nella materia fiscale il criterio della ragionevolezza viene analizzato con diverse sfumature. E. De Mita, *Razionalità e certezza della tassazione*, in AA.VV., *La costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta Fondamentale*, Atti del Convegno di Milano del 6-7 maggio 1988 (Giuffrè, Milano, 1990), p. 393, ed ivi p. 396, pone in evidenza che nella materia tributaria la discrezionalità del legislatore non può mai oltrepassare i limiti della razionalità, creando "mostri fiscali" che diano luogo a prelievi non giustificati da un solido ancoraggio alla capacità economica richiamata dall'art. 53 Cost.. P. Boria, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in L. Perrone – C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e corte costituzionale* (Napoli, 2006), p. 57, utilizza il criterio della ragionevolezza nell'analisi dei rapporti tra gli interessi contrapposti di fisco e contribuente.

⁵⁷ L'esigenza di evitare la fruizione dei benefici da parte di soggetti privi in concreto dei necessari requisiti pur essendone formalmente in possesso traspare anche dalla disciplina degli enti non commerciali e delle ONLUS introdotta dal D.lgs. n. 460/97. In proposito il Ministero delle Finanze, Circ. 124/E del 12 maggio 1998, (punto 1.2) ebbe modo di chiarire che "se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari è non commerciale, l'ente deve annoverarsi fra quelli non commerciali", precisando che, "ancorché dichiarati finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di

Tra queste regole assume un particolare rilievo la nuova disciplina in materia di trasparenza, che costituisce principio ispiratore dell'intero Codice del Terzo Settore ed ha lo scopo di rendere più verificabile dall'esterno la sussistenza in concreto dei requisiti che gli enti in parola devono rispettare per poter usufruire del regime di favore.

L'obbligo di trasparenza è scolpito in modo alquanto efficace dal legislatore delegato all'interno della disciplina in materia di pubbliche raccolte di fondi, ove, pur facendosi rinvio ad una normativa secondaria di dettaglio di prossima emanazione, si fa esplicito obbligo agli enti che praticano tali attività di conformarsi ai "principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico"⁵⁸. A ben vedere, questi principi trovano conferma in un complesso di norme che va ben oltre la disciplina del pur sempre limitato aspetto dell'attività di raccolta di fondi e rappresentano un caposaldo della nuova disciplina, che viene per questa via a caratterizzarsi in misura sempre maggiore nel senso di collocare le attività svolte dagli operatori del Terzo Settore all'interno dell'interesse generale, sottraendole dalla libera scelta dei privati.

Un interessante corollario dell'accoglimento della trasparenza come criterio generale di regolazione delle attività senza scopo di lucro è rinvenibile, ad esempio, con riferimento agli enti ecclesiastici, ai quali il Codice estende il campo di applicazione delle norme fiscali di favore limitatamente alle attività di interesse generale individuate dall'art. 5, prevedendo però che per tali attività gli enti in parola "adottino un regolamento, *in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata* che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia *depositato nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore*"⁵⁹. Con questa previsione si fa un notevole passo avanti nella disciplina fiscale di questa categoria di soggetti in quanto, pur essendo pacifica la loro natura di enti "non commerciali"⁶⁰, il Codice subordina la concessione dei suoi benefici all'adozione di

natura commerciale". A questo specifico riguardo, C. Di Gregorio, *Il Controllo fiscale degli enti non profit*, cit., osserva che "il controllo ispettivo dell'attività in concreto esercitata dall'ente costituisce l'aspetto sostanziale dell'opera dei verificatori" (ivi, p. 66).

⁵⁸ Ai sensi dell'art. 7, comma 2, del D.lgs. n. 117/17, gli ETS "possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentite la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore". L'art. 87, comma 6, prevede, poi, che gli enti che effettuano raccolte di fondi "devono inserire all'interno del rendiconto ... (*omissis*) ... un rendiconto specifico ... (*omissis*) ... dal quale devono risultare, anche a mezzo una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione".

⁵⁹ Così, testualmente, art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 117/17. I corsivi sono nostri. Il Registro, la cui istituzione è prevista dagli artt. 45 e segg., del D.lgs. n. 117/17, viene spesso indicato anche con l'acronimo "RUNT".

⁶⁰ La qualifica "non commerciale" degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti si basa sul fatto che essi esercitino un'attività comunque diretta a perseguire il "fine di religione o di culto", requisito considerato costitutivo ed

un apposito regolamento, che oggi è richiesto alle “sezioni” ONLUS istituite all’interno di tali enti ma in forma libera (basta soltanto sottoporlo alla registrazione)⁶¹ mentre il Codice lo assoggetta a più rigorosi obblighi di forma e di pubblicità all’evidente scopo di assicurarne la certezza e la conoscibilità da parte dei terzi⁶².

Nella sostanza, l’assenza dello scopo di lucro impone che gli eventuali ricavi generati nel corso dell’attività dell’ente non superino i costi effettivi⁶³; è anche istituito un vincolo di destinazione del patrimonio dell’ente per lo svolgimento dell’attività statutaria⁶⁴, cui si accompagna il divieto di distribuzione – anche indiretta – degli utili ai soggetti che compongono, a vario titolo, gli organi sociali⁶⁵.

Come si anticipava, per assicurare che tali prescrizioni non vengano aggirate il legislatore delegato ha intensificato il sistema dei controlli, intervenendo in primo luogo sugli obblighi di formazione e pubblicazione del bilancio, che è l’atto dal quale è possibile desumere gli elementi patrimoniali e reddituali

essenziale dall’accordo del 18 febbraio 1984 tra la Santa Sede e l’Italia (L. 25 marzo 1985, n. 121) e dalla L. 20 maggio 1985, n. 222, portante disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici della Chiesa cattolica in Italia. Per questa ragione vige per tali enti una presunzione di “non commercialità” in quanto questi, avendo fini di religione e di culto, non possono avere mai per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività “commerciali”. Tale assunto è confermato sia dalle norme che disciplinano la nozione civilistica di imprenditore (cfr. artt. 2082 e 2195 c.c.) sia dalla normativa fiscale sul reddito d’impresa (cfr. artt. 55 e 56 TUIR) e da quella, corrispondente, in materia di IVA (art. 4 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), in quanto l’attività svolta con finalità religiose, anche se organizzata con criteri economici, non può avere mai come oggetto esclusivo o prevalente quello della produzione o cessione di beni, né della prestazione di servizi.

La “non commercialità” degli Enti ecclesiastici è stata recentemente confermata anche dall’Amministrazione finanziaria con Ris. n. 2/DF, diramata dal Ministero dell’Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, il 26 gennaio 2009, implicitamente confermata dalla Ris. n. 4/DF emessa il 4 marzo 2013 dalla stessa amministrazione. Nello stesso senso N. Fiorita, *Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali*, in www.olir.it, ottobre 2005, spec. alle pagg. 4 e 5; P. Selicato, *L’imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici: nuove norme per vecchi problemi*, in www.federalismi.it, n. 22/2012, ed ivi, spec. alle pagg. 9 e ss. ove ulteriori riferimenti.

⁶¹ Sulla disciplina delle formalità di istituzione delle sezioni ONLUS degli enti ecclesiastici cfr. Ministero delle Finanze, Circ. n. 168/E del 26 giugno 1998 (confermata da Circ. 22 gennaio 1999, n. 22), punto 1.11, ove si prevede che “tali enti devono, tuttavia, comunque predisporre un regolamento, nella forma di scrittura privata registrata, che recepisca le clausole dell’art. 10, comma 1, del d.lgs. n. 460 del 1997”.

⁶² Vi sarebbe da domandarsi quanto questa previsione sia compatibile con l’impostazione decisamente più rispettosa della riservatezza che è stata prevista nel Concordato Craxi-Casaroli del 1984 con riferimento agli obblighi di pubblicità da rispettare per ottenere l’iscrizione degli enti ecclesiastici appartenenti ad un culto ammesso dallo Stato nel Registro delle persone giuridiche, che vengono “filtrati” attraverso l’acquisizione di un’attestazione dell’autorità ecclesiastica (cfr. art. 2 D.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33) e si limitano ad esporre il nome dell’ente, la sua sede e il suo legale rappresentante di tali enti. Su questi aspetti sia consentito rinviare a P. Selicato, *Enti religiosi ...*, cit., spec. alle pagg. 8 e ss., ed alla Circ. Min. Interno n. 71 del 28 ottobre 1989. Per ulteriori approfondimenti cfr. G. Leziroli, *Il riconoscimento civile degli enti ecclesiastici* (Giuffrè, Milano, 1995). Per l’affermazione del “carattere di esclusività della giurisdizione dell’ordinamento della chiesa sugli atti che si formano nel suo interno” cfr. N. De Luca, *Interpretazione sistematica e norme concordatarie*, ne *Il dir. eccl.*, 1994, p. 28 ed ivi, spec. pagg. 32-33, ove si deduce che tale carattere “non è che un modo di essere della stessa sovranità”, confermata nel caso in esame dall’esplicito riconoscimento dell’art. 7 Cost.

⁶³ Art. 79, comma 2, D.lgs. n. 117/17.

⁶⁴ Art. 8, comma 1, D.lgs. n. 117/17.

⁶⁵ Art. 8, comma 2, D.lgs. n. 117/17.

degli enti in esame: quanto maggiori sono i dettagli richiesti nella predisposizione di questo documento tanto più agevoli risulteranno i controlli che garantiscono l'osservanza delle norme del Codice.

Il Codice⁶⁶ prevede, inoltre, che il bilancio degli ETS contenga l'indicazione “dei proventi e degli oneri dell'ente”, e che ricomprenda “la relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie”; solo qualora le entrate percepite nel corso dell'esercizio siano inferiori a 220.000,00 euro, il bilancio “può essere redatto nella forma del rendiconto finanziario per cassa”, purché “in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del Terzo Settore”. Qualora l'ente non risulti iscritto al Registro delle Imprese, è previsto il deposito obbligatorio del bilancio presso il RUNTS⁶⁷. Inoltre, gli enti che dispongono di un volume di entrate particolarmente elevato (la soglia è di un milione di euro) sono sottoposti all'ulteriore obbligo di redigere, analogamente ad alcune categorie di società commerciali, il c.d. “bilancio sociale” o “di missione”⁶⁸, che è soggetto a un peculiare regime pubblicitario, e va redatto “secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'art. 97 e il Consiglio nazionale del Terzo Settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente”⁶⁹. Mira a conferire maggiore trasparenza alla gestione degli ETS anche l'espressa disciplina di un sistema obbligatorio di controlli interni modellato in conformità a quello adottato dal codice civile per le società di capitali, di cui la maggior parte degli enti *non profit* era totalmente privo prima della Riforma. Su queste basi l'articolo 30 del Codice introduce l'obbligo di nominare nelle fondazioni e associazioni del Terzo Settore un organo di controllo, almeno monocratico, sottoponendo i suoi componenti all'osservanza degli stringenti requisiti di professionalità e indipendenza richiesti per le società di capitali,

⁶⁶ Art. 13, commi da 1 a 3, D.lgs. n. 117/17.

⁶⁷ Art. 13, comma 7, D.lgs. n. 117/17.

⁶⁸ Come osservato in precedenza, su questo punto la norma non fa che recepire le buone pratiche ampiamente diffuse nel comparto, che da tempo fa uso di un simile strumento al fine di rendere noto il valore aggiunto generato dall'attività attraverso una visione non meramente economica e di far capire come questo valore viene distribuito nella comunità di riferimento. Oggetto della rendicontazione sono, oltre alla *mission*, alle strategie e ai programmi, anche l'impiego delle risorse, i risultati prodotti dall'attività dell'organizzazione e gli impatti generati. Si dice che il processo di redazione del Bilancio Sociale tiene conto di una prospettiva “*multistakeholder*”, ovvero considera le differenti esigenze e aspettative dei portatori di interesse che, direttamente o indirettamente, influenzano l'operato dell'organizzazione e da questa sono influenzati. La decisione di tener conto di una pluralità di interessi offre una dimensione completa dell'agire dell'organizzazione, all'interno della quale ogni giorno si sviluppano molteplici relazioni.

⁶⁹ Art. 14, D.lgs. 117/17, che prescrive il deposito del bilancio sociale presso il Registro unico nazionale del Terzo settore unitamente alla pubblicazione sul sito internet dell'ente.

rispettivamente, dagli articoli 2397⁷⁰ e 2399⁷¹ del codice civile. Il rinvio alle previsioni del diritto societario è teso a garantire imparzialità ed effettività alla funzione di controllo eliminando ogni legame che possa comprometterne la libertà di giudizio e di azione rendendola soggetta alle sollecitazioni dell'organo di gestione⁷².

Analogamente a quanto previsto per le società a responsabilità limitata⁷³, l'obbligo di nomina sussiste per le fondazioni e per le associazioni, riconosciute e non riconosciute, qualora siano superati i limiti dimensionali indicati all'art. 30, comma 2, del Codice⁷⁴. Quando vengono istituiti patrimoni destinati a uno specifico affare, tale obbligo insorge comunque, anche nel caso in cui le soglie anzidette non fossero superate.

In aggiunta ai normali controlli sulla gestione (art. 2403 c.c.) e alla revisione legale dei conti (art. 2409-*bis* e ss. c.c.)⁷⁵, il Codice impone, poi, agli organi di controllo degli ETS di svolgere ulteriori attività di vigilanza sull'osservanza da parte degli organi di amministrazione degli ETS degli specifici obblighi imposti dallo stesso Codice a questa particolare categoria di soggetti, quali: il monitoraggio dell'osservanza delle finalità

⁷⁰ Il comma 2 dell'art. 2497 c.c. stabilisce che almeno un membro effettivo ed uno supplente del collegio sindacale devono essere scelti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro. I restanti membri, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con decreto del Ministro della giustizia, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche.

⁷¹ L'art. 2399 c.c. preclude l'accesso alle funzioni di sindaco a coloro che, pur essendo in possesso dei requisiti professionali richiesti dall'art. 2397, sono legati al soggetto da sottoporre al controllo da relazioni che potrebbero comprometterne la libertà di giudizio. Si tratta della presenza di legami di stretta parentela (lettera b) o di rapporti di consulenza o collaborazione o di prestazione d'opera retribuita ovvero di altri rapporti di carattere patrimoniale che siano tali da comprometterne la libertà di giudizio (lettera c). Alla lettera a), l'art. 2399 indica l'esercizio da parte del sindaco di una propria attività d'impresa, ritenendolo in conflitto con l'esercizio della funzione di controllo su un'altra impresa.

⁷² È pacifico che questa sia l'obiettivo principale delle norme in questione, per come le stesse sono state ulteriormente rafforzate dalla riforma organica delle società di capitali, adottata dalla L. 3 ottobre 2001, n. 366 ed attuata con D.lgs. n. 17 gennaio 2003, n. 6. Per una conferma sia bastante il rinvio a F. Galgano – R. Genghini (a cura di), *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'Economia* (diretto da Francesco Galgano), III Ed. (Cedam, Padova, 2006), Vol. XXIX, spec. al Cap IX, Tomo I, p. 501 ss..

⁷³ Che vengono comunque chiamate ad istituire il collegio sindacale quando oltrepassano i limiti dimensionali previsti all'art. 2435-bis, c.c. ai fini della redazione del bilancio in forma abbreviata, a differenza dalle società per azioni che sono comunque tenute ad istituirlo. Con l'entrata in vigore del c.d. "decreto competitività" (D.l. 24 giugno 2014, n. 91, conv. in legge, con modificazioni, dall' art. 1, comma 1, L. 11 agosto 2014, n. 116), è stato eliminato l'obbligo di nomina del Collegio sindacale/revisore nelle s.r.l. a prescindere dall'ammontare del capitale sociale. Obbligo che persiste soltanto in caso di superamento dei limiti dimensionali indicati dall'art. 2435-bis. Va ricordato, peraltro, che la Legge n. 155 del 19 ottobre 2017 portante delega per la riforma della crisi d'impresa e dell'insolvenza, ha esteso i casi di nomina obbligatoria del collegio sindacale delle società a responsabilità limitata, prevedendo soglie più ridotte e maggiori tutele per i soci.

⁷⁴ Secondo l'art. 30, comma 2, la nomina è obbligatoria quando siano superati, per almeno due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti: a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro; b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro; c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità. Va tenuto presente che i limiti dimensionali imposti agli ETS sono molto più contenuti di quelli che devono osservare le stesse società di capitali.

⁷⁵ Quest'ultima espressamente imposta dall'art. 30, comma 6.

civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5 (rispetto dell'interesse generale), 6 (rispetto dei limiti all'esercizio di attività diverse da quelle di interesse generale), 7 (rispetto delle norme in materia di raccolte di fondi) e 8 (rispetto dei vincoli di destinazione del patrimonio e del divieto di distribuzione, anche indiretta di utili) del CTS⁷⁶.

Inoltre, l'organo di controllo è tenuto ad attestare che il bilancio sociale è stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'articolo 14. Tra queste va incluso il rispetto del parametro economico stabilito dall'articolo 16 del Codice in ordine alla retribuzione minima dei dipendenti degli ETS. Il bilancio sociale, a sua volta deve dare atto degli esiti del monitoraggio svolto dai sindaci⁷⁷.

Va anche evidenziato che l'organo di controllo, nell'espletare la funzione di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, viene espressamente chiamato ad assicurare l'adempimento da parte dell'ente vigilato delle disposizioni di cui al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili⁷⁸. Il sistema che viene richiesto di istituire a questo fine si compone di un "Modello di organizzazione, gestione e controllo" in base al quale viene introdotto nella normativa interna delle aziende interessate un complesso di procedure e *policies* aziendali dal quale è possibile identificare il soggetto responsabile delle violazioni commesse⁷⁹.

⁷⁶ A tali norme si richiama espressamente il primo periodo dell'art. 30, comma 7, del D.lgs. n. 107/2017. Non è da escludere, peraltro, l'esistenza di ulteriori compiti di vigilanza cui è tenuto l'organo di controllo degli ETS. Ad esempio, vi rientra senz'altro il trattamento dei volontari impiegati, disciplinato al titolo III del CTS (artt. 17-19). Ma, più in generale, il controllo dovrà estendersi a tutte le norme speciali in materia in virtù del generico richiamo all'osservanza "della legge" contenuto nell'art. 2403 c.c..

⁷⁷ Ancora in tal senso art. 30, comma 7, secondo periodo, del D.lgs. n. 107/2017.

⁷⁸ Sull'argomento la bibliografia è vastissima. *Ex multis*, cfr. F. Assumma, *La responsabilità amministrativa delle persone giuridiche*, in Rivista della Guardia di Finanza, 2002, p. 1993; S. Bartolomucci, *Responsabilità amministrativa dell'ente: l'adozione di modelli organizzativi*, in Dir. prat. Soc., 2002, n. 17, p.10; A. Colavolpe, *Responsabilità solidale degli amministratori per illeciti amministrativi del dirigente*, in Le società, n. 9/2001, p. 1061; P. De Felice, *La responsabilità da reato degli enti collettivi*, Vol. 1: *Principi generali e criteri d'imputazione* (Cacucci, Bari, 2003); S. Di Pinto, *La responsabilità amministrativa da reato degli enti. Profili penali sostanziali e ricadute sul piano civilistico* (Giappichelli, Torino, 2003); R. Rodorf, *I criteri di attribuzione della responsabilità. i modelli organizzativi e gestionali idonei a prevenire i reati*, in Le società, n. 11/2001, p. 1297; A. Travi, *la responsabilità della persona giuridica nel D.lgs. n. 231/2001: prime considerazioni di ordine amministrativo*, in Le società, n. 11/2001, p. 1305.

Sugli aspetti pratici cfr. Associazione Bancaria Italiana, *Linee guida per l'adozione di modelli organizzativi sulla responsabilità amministrativa delle banche*, in www.abi.it; Confindustria, *Linee guida per la costruzione dei modelli di organizzazione, gestione e controllo ex D.lgs. n. 231/2001*, in www.confindustria.it. Questi documenti esplicativi, emessi in prossimità dell'entrata in vigore delle norme, sono stati aggiornati di tempo in tempo.

⁷⁹ Il sistema è presidiato, di norma, da un "Organismo di Vigilanza" che si avvale della collaborazione di una funzione di "Internal Audit". Entrambi devono essere dotati di sufficiente indipendenza dalla struttura organizzativa aziendale. Il Collegio sindacale esercita l'alta vigilanza sul loro operato.

Come è noto, a meno che non siano imposti da specifiche norme di legge o dalle autorità di vigilanza settoriali⁸⁰, gli adempimenti relativi alla c.d. “Normativa 231” non hanno carattere obbligatorio ma costituiscono un onere a cui devono sottostare le imprese e gli enti al fine di dissociare la loro responsabilità patrimoniale da quella dei loro esponenti aziendali chiamati a rispondere di determinati reati. Con la riportata previsione il CTS impone anche agli enti ad esso soggetti il medesimo obbligo, richiedendo un rafforzamento del loro sistema organizzativo e procedurale interessati che va a tutto vantaggio della salvaguardia del patrimonio di tali enti nell’interesse generale ai medesimi affidato dall’ordinamento. Per questo motivo si va sempre più diffondendo tra gli enti pubblici committenti la prassi di richiedere l’adozione di tali presidi ai loro appaltatori.

Il quadro dei cambiamenti introdotti dal CTS nel sistema di controllo degli enti *non profit* non potrebbe dirsi completo senza menzionare l’obbligo di tracciabilità delle donazioni. In un assetto organizzativo in cui il ricorso ai benefattori diviene l’ordinaria modalità di finanziamento degli ETS⁸¹, emerge la necessità di garantire la trasparenza nelle modalità di effettuazione dei versamenti: per questo motivo il legislatore delegato consente la detrazione dall’IRPEF delle erogazioni liberali in denaro effettuate in favore degli ETS “non commerciali”, purché sia rispettata la “condizione che il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall’articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241”⁸².

Volendo trarre le conseguenze sul piano fiscale di questo ampio gruppo di modifiche, si può osservare che il rafforzamento degli obblighi di trasparenza e di pubblicità (e, in questo ambito, del sistema dei controlli) introdotto dal Codice non è soltanto teso a tutelare le posizioni dei soci, associati o fondatori degli ETS ma è anche (*rectius*, soprattutto) diretto a garantire il pieno ed effettivo raggiungimento dell’interesse generale che tali enti sono chiamati a realizzare. Di sicuro, l’obbligo di istituire l’organo di controllo e di affidargli compiti così pregnanti è stato introdotto al fine di realizzare una maggiore trasparenza nella gestione di queste strutture ma anche per permettere a tutti gli *stakeholders* (in primo luogo, ai loro benefattori, pubblici e privati ma, di certo, anche al Fisco) di verificare che le ingenti risorse finanziarie ad esse destinate tanto dal pubblico quanto dal privato vengano amministrate con criteri di efficacia, efficienza e correttezza ed alle stesse sia applicato il corretto trattamento fiscale.

⁸⁰ Generalmente Banca d’Italia, Consob e Ivass, rispettivamente, per le imprese bancarie e finanziarie, per le società quotate e per le imprese assicurative.

⁸¹ Cfr. art. 7 D.lgs. n. 117/2017. La presenza di queste fonti di finanziamento viene ritenuta a giusto motivo un elemento essenziale della definizione fiscale di tale categoria di soggetti da L. Castaldi, *Enti commerciale e non commerciali (dir. trib.)*, cit., p. 6.

⁸² Cfr. art. 83, comma 1, D.lgs. n. 117/2017.

Per le ragioni che saranno sviluppate nel seguito, questo aspetto della nuova disciplina rappresenta un importante tassello del complesso mosaico in cui si articola la fiscalità del Terzo Settore.

4. I lineamenti essenziali dello statuto fiscale degli ETS: il requisito della “non commercialità”

Nell’analisi della disciplina fiscale degli ETS assume rilievo preliminare l’esame dell’impatto sul regime fiscale dell’ente della sua natura *non profit*. A dire il vero, tale elemento è stato sempre sottovalutato dalla normativa fiscale, nel timore che l’elemento soggettivo potesse provocare discriminazioni, distorsioni e abusi sul piano applicativo, finendo col differenziare senza una reale giustificazione situazioni oggettivamente corrispondenti⁸³.

Secondo il nuovo Codice, un ente può assumere la qualifica di ETS alla duplice condizione di perseguire fini non di lucro e di svolgere di una o più tra le attività “di interesse generale” previste dallo statuto ed indicate espressamente come tali dallo stesso Codice⁸⁴.

La norma si richiama ad un modello adottato di recente nella disciplina delle esenzioni in materia di imposizione sugli immobili. In proposito, il testo originario dell’art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 prevedeva l’esenzione dall’Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), ora Imposta Municipale Unificata (IMU) per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all’art. 87 (ora art. 73), comma 1, lett. c) del TUIR, qualora questi fossero “destinati esclusivamente” allo svolgimento di una serie di attività tassativamente elencate nella norma in esame⁸⁵. Per il riconoscimento dell’esenzione era previsto il concorso di due requisiti: a) un requisito soggettivo (l’immobile doveva essere utilizzato da un ente “non commerciale”); b) un requisito oggettivo (l’immobile doveva essere destinato esclusivamente allo svolgimento delle attività indicate dalla legge tra quelle meritevoli di ottenere il beneficio)⁸⁶. Nessun cenno era fatto alle caratteristiche economico-organizzative dell’attività esercitata all’interno dell’immobile che, pertanto, poteva anche assumere carattere “commerciale” ai fini fiscali.

⁸³ Si veda, ad esempio, Cass. Civ., Sez. I, 26 maggio – 15 dicembre 1992, n. 13249, in *Rass. trib.*, 1995, II, p. 546, con nota critica di A.M. Proto, *Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate*, cit., in cui si dissente sul riferimento fatto dalla Corte a profili meramente quantitativi, quali i “cospicui proventi realizzati” e la “complessa ed articolata organizzazione” di cui l’ente è dotato, escludendo la rilevanza del vincolo di destinazione a fini istituzionali degli avanzi della gestione.

⁸⁴ In questo senso dispongono gli artt. 4 e 5 del D.Lgs. n. 117/2017. L’art. 6 dello stesso Decreto ammette gli ETS ad esercitare attività diverse, purché “secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze”.

⁸⁵ Tra queste le attività sanitarie e socio-sanitarie nonché le attività di educazione, istruzione e formazione professionale, comprese nell’elenco di cui all’art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 117/2017.

⁸⁶ Come rilevava G. Marini, *Imposta comunale sugli immobili (ICI)*, in *Enc. giur.*, Vol. XVI (Roma, 1995), p. 7, il riferimento letterale al criterio dell’“utilizzo” anziché a quello del “possesso” lasciava intendere che l’esenzione spettasse anche nel caso in cui l’immobile era dato in uso ad un ente non commerciale il quale a sua volta lo impiegasse nelle attività agevolate.

Nel 2012, le norme in materia di esenzione dall'IMU sono state modificate⁸⁷ allo scopo di assicurare la compatibilità della normativa tributaria italiana con il diritto comunitario e superare le censure mosse all'Italia dalla Commissione Europea⁸⁸, secondo la quale l'esenzione dall'IMU per gli enti *non profit* sarebbe stata suscettibile di essere qualificata come aiuto di Stato quando a beneficiarne fosse stato un soggetto che esercitasse un'attività economica finalizzata alla produzione e/o allo scambio di beni o di servizi in un determinato mercato⁸⁹. Per superare queste censure, il legislatore italiano intervenne aggiungendo ai tradizionali requisiti di non commercialità dell'ente l'ulteriore elemento dello svolgimento dell'attività economica "con modalità non commerciali".

Con quest'ultimo passaggio il legislatore ha introdotto nella nozione di "non commercialità" utilizzata ai fini IMU il riferimento ad elementi finalistici in precedenza del tutto assenti. A ben vedere, inserendo questo ulteriore elemento all'interno della definizione della specifica fattispecie di esenzione, il legislatore è andato oltre il mero requisito soggettivo normalmente richiesto per nozione di ente "non commerciale" aggiungendovi un *quid pluris* riferibile alle modalità della gestione dell'attività commerciale che essi svolgono all'interno degli immobili oggetto di esenzione.

Come ha precisato lo stesso Governo nella sua Relazione al decreto-legge in questione, le "modalità non commerciali" della gestione sussistono quando:

- 1) Il servizio prestato è assimilabile a quello pubblico;
- 2) Il servizio stesso è aperto a tutti i cittadini alle stesse condizioni e le eventuali modalità di selezione all'accesso sono articolate secondo norme non discriminatorie;

⁸⁷ Cfr. in tal senso l'art. 91-bis del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, introdotto in sede di conversione dalla L. 24 marzo 2012, n. 27 (c.d. Decreto Monti). Per un'analisi più approfondita di questo intervento si fa rinvio a P. Selicato, *L'imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici: nuove norme per vecchi problemi*, cit., spec. al § 7, pagg. 17 e ss., ove ulteriori riferimenti.

⁸⁸ Commissione Europea, lettera prot. 2010C(2010) n. 6960 indirizzata al Ministro degli Esteri italiano il 12 ottobre 2010.

⁸⁹ In materia si è più volte pronunciata la Corte di Giustizia dell'UE che ha definito come attività economica «qualsiasi attività consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato» (CGUE, causa C-118/85, *Commissione c/Repubblica Italiana*, Racc. 1987, pag. 2599, punto 7; causa C-35/96, *Commissione c/Repubblica italiana*, Racc. 1998, pag. I-3851, punto 36; cause riunite C-180/98 a C-184/98, *Pavlov e altri*, punto 75) a prescindere dallo *status* giuridico e dalle modalità di finanziamento (Cfr. Cause riunite C-180/98 a C-184/98, *Pavlov e altri*, Racc. 2000, pag. I-6451). Sempre secondo la Corte, la classificazione di un determinato soggetto come impresa dipende pertanto interamente dalla natura delle sue attività (cfr. sul punto Commissione UE, *Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale*, 2012/C 8/02, in GUUE C/8 del 11/01/2012). Per una disamina dei rapporti tra aiuti di Stato e mercato nell'Unione Europea cfr. D. Casale, *Aiuti di Stato e distorsioni alla libera concorrenza*, in M. Ingresso – G. Tesaurò (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene, 2009, p. 155. Sul punto si veda, altresì, L. Peverini, *La nozione di impresa*, in L. Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, p. 157 ed ivi sul punto p. 162, ove si ricostruisce la nozione di impresa nella disciplina degli aiuti di Stato sulla base dell'interpretazione teleologica delle norme interessate, rilevando il loro orientamento alla tutela della concorrenza e del mercato.

- 3) L'organizzazione dell'ente – con riferimento ai contributi chiesti agli utenti, alla pubblicità del bilancio, alle caratteristiche delle strutture – è tale da preservare la finalità non lucrativa e gli eventuali avanzi sono esclusivamente destinati all'attività dell'ente.

La Relazione del Governo sul Decreto Monti si riferisce in modo specifico alle attività didattiche ma i criteri ai quali essa si richiama possono agevolmente trovare applicazione ad altri settori. È da sottolineare che in essa manca ogni riferimento alla misura dei corrispettivi richiesti e non si esclude, pertanto, che gli stessi possano essere stabiliti con criteri di economicità, in modo tale da assicurare la copertura dei costi diretti della gestione e degli accantonamenti necessari a garantire il mantenimento nel tempo della piena funzionalità delle strutture, degli impianti e delle attrezzature impiegati nell'attività. Non è richiesta, in altri termini, la fissazione di prezzi inferiori ai costi di produzione che, del resto, è ormai esclusa anche quando ad erogare il servizio sia un ente pubblico, a meno di non entrare nel pur vasto contesto della cosiddetta “parafiscalità”, alla cui base, tuttavia, si pongono finalità prettamente redistributive e non esigenze di copertura dell'offerta di determinati servizi⁹⁰.

Sulla base di questi precedenti, la Legge Delega del 2016⁹¹ ha stabilito di procedere alla “revisione complessiva” della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali, basata sulla valorizzazione delle “finalità di interesse generale perseguite dall'ente” e sulla introduzione di un “regime tributario di vantaggio” che tenga conto delle sue “finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”, nonché “del divieto di ripartizione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte”.

In conseguenza di ciò, la definizione di ente “non commerciale” che emerge dalla riforma del Terzo Settore si discosta notevolmente dal previgente sistema⁹² avvicinandosi, invece, a quella che emerge dal “Decreto Monti” del 2012. In questa ottica, il CTS prevede che le attività di interesse generale caratterizzanti gli enti in parola si considerano di natura “non commerciale” quando sono svolte “a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi”⁹³ e che è lo svolgimento in via esclusiva o prevalente delle “attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro,

⁹⁰ Per un approfondimento sul tema del finanziamento dei servizi pubblici e della sostituzione o integrazione del regime dei prezzi pubblici con entrate coattive prive del requisito della corrispettività, cfr. A. Fedele, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1971, II, p. 3. Su questi aspetti cfr. altresì R. Braccini, *Parafiscalità*, in Digesto, Disc. priv., Sez. comm, Vol. X (Utet, Torino, 1994), p. 447, nonché L. Del Federico, *Tributi paracommutativi e finanziamento dei servizi pubblici*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2003, I, p. 255. In argomento si veda, altresì, P. Selicato, *Tasse marittime e portuali*, in Enc. giur., Vol. XXX (Treccani, Roma, 1993).

⁹¹ Art. 9, comma 1, lettera a), della L. n. 107/2016.

⁹² In cui, come si è visto, l'ente poteva essere considerato “non commerciale” in forza di un criterio di qualificazione incentrato prioritariamente sull'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale desumibile dallo statuto e, in sua assenza, dall'attività effettivamente svolta.

⁹³ Art. 79, comma 5, D.Lgs. 117/2017.

di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale” indicate nell’art. 5 a determinare l’inclusione di un ente all’interno della categoria degli enti “non commerciali” del Terzo Settore⁹⁴.

In buona sostanza, nel nuovo Codice l’accesso degli ETS alla categoria degli enti “non commerciali” e, con essa, alle speciali misure fiscali di cui agli artt. 80 e seguenti⁹⁵, pur restando ancorato ad un criterio oggettivo, teso a circoscriverne l’applicazione ai soggetti che ne sono veramente “meritevoli” svolgendo attività valutate dal legislatore di interesse generale (e che si palesano come tali attraverso i più intensi obblighi di trasparenza introdotti dal Codice⁹⁶), è subordinata all’ulteriore duplice requisito dell’assenza di uno scopo di lucro e delle particolari modalità economico-organizzative delle attività esercitate, esse stesse qualificabili “non commerciali”. Attraverso il richiamo contenuto nell’art. 5, comma 2, del CTS, il *fine non profit* dell’ente, così intensamente caratterizzato, transita nei successivi articoli 79 e seguenti dedicati al regime fiscale, affiancandosi, ai fini della qualificazione “non commerciale” dell’ente, al criterio dell’oggetto esclusivo o principale che dominava la scena prima dell’introduzione delle nuove norme. Questa radicale innovazione ha comportato, senza alcun dubbio, una completa rivisitazione di tutto l’impianto delle norme fiscali in materia di enti “non commerciali”.

In questa nuova ottica, il riferimento alla previsione statutaria dell’oggetto principale, al pari di quanto accadeva nel passato, è relegato nel CTS a un ruolo puramente ancillare, costituendo senza dubbio la previsione da parte dello statuto dell’ente di una o più delle attività nell’art. 5 un prerequisito per l’inclusione nella categoria, ma l’inquadramento nella categoria dell’ente “non commerciale” resta subordinata all’impiego in concreto di “modalità non commerciali” nell’esercizio delle attività indicate nello statuto, soggetto a controllo da parte delle autorità fiscali.

Va osservato che, ai fini dell’accertamento del carattere “non commerciale” delle attività esercitate, le norme già in vigore fornivano (e continuano a fornire per gli enti diversi dagli ETS) indicazioni di larga massima in ordine alla qualificazione soggettiva degli enti in parola, limitandosi a richiedere che gli enti così qualificati sono quelli che “non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale” precisando soltanto che “per oggetto principale si intende l’attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo statuto”⁹⁷.

⁹⁴ Art. 79, comma 5, D.Lgs. 117/2017.

⁹⁵ Estese alla fiscalità immobiliare dall’art. 82, comma 6, del D.Lgs. n. 117/2017, che rinnova la necessità, già richiesta dal “Decreto Monti”, dello “svolgimento con modalità non commerciali” delle attività svolte negli immobili ammissibili al beneficio.

⁹⁶ Su questi aspetti cfr. *supra*, al § 3.

⁹⁷ In questo senso dispone l’art. 73, comma 1, lettera c), del TUIR n. 917/1986, integrato dal successivo comma 4. L’art. 143, comma 1, secondo periodo, offre indicazioni non meno ambigue e generiche quando stabilisce che “non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell’art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell’ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono i costi di diretta imputazione”.

Il nuovo Codice adotta un approccio diametralmente opposto individuando in modo esplicito le attività che “si considerano di natura non commerciale”⁹⁸.

In effetti, dopo aver enunciato un criterio di carattere generale, chiaramente ispirato all’esigenza di evitare censure da parte della UE (“attività di interesse generale di cui all’articolo 5 [...] svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi”)⁹⁹, il Codice introduce in modo autonomo (“sono altresì considerate...”) due ulteriori fattispecie oggettive specifiche, identificate con il medesimo duplice criterio della rilevanza generale dell’attività e dell’integrale reinvestimento degli utili conseguiti nell’attività svolta¹⁰⁰.

Sembra dunque che, ai fini della valutazione del carattere “non commerciale” dell’ente, fino ad oggi basata unicamente sulla verifica della sussistenza di elementi materiali di carattere oggettivo, il nuovo Codice abbia valorizzato in misura consistente l’elemento soggettivo, attribuendo rilievo determinante all’assenza di fini di lucro ed alle modalità (non speculative) con le quali l’ente svolge in concreto l’esercizio delle proprie attività istituzionali.

5. Le liberalità dei privati a favore degli ETS

Un ulteriore aspetto caratterizzante del nuovo Codice attiene alle erogazioni liberali fatte dai privati in favore degli Enti del Terzo settore. Va subito precisato che in questa sede la nuova disciplina del Codice non sarà analizzata nel dettaglio né saranno effettuati raffronti con il precedente regime¹⁰¹. La presente disamina verrà invece limitata alla valutazione della funzione assolta dalle nuove disposizioni in materia di liberalità nella disciplina complessiva degli ETS e, analogamente a quanto già fatto con riferimento alle nuove disposizioni sulla trasparenza, all’analisi delle sue ricadute sulla qualificazione di tali soggetti ai fini della loro assoggettabilità agli obblighi tributari.

Va sottolineato che l’esigenza maggiormente avvertita al riguardo consisteva in un riordino¹⁰² delle norme vigenti poiché, a causa della tendenza del legislatore tributario alla stratificazione normativa, alla carenza di sistematicità e all’uso del criterio casistico, le disposizioni sulle donazioni in favore di enti senza fini di

⁹⁸ Art. 79, commi 2 e 3, D.Lgs. n. 117/2017.

⁹⁹ Art. 79, comma 2, D.Lgs. n. 117/2017.

¹⁰⁰ Art. 79, comma 3, D.Lgs. n. 117/2017. Entrambe le fattispecie riguardano il settore della ricerca scientifica di particolare interesse sociale.

¹⁰¹ In proposito si rinvia al contributo di S. Scarascia Mugnozza, pubblicato in questo stesso volume, che, partendo da uno specifico *study case*, esamina i previgenti regimi di deduzione e detrazione delle liberalità ponendo in evidenza analogie e differenze del nuovo regime.

¹⁰² L’art. 9, comma 1, lettera b), della Legge Delega n. 106/2016 si ispira apertamente all’obiettivo della “razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità dal reddito complessivo e di detraibilità dall’imposta lorda sul reddito delle persone fisiche e giuridiche delle erogazioni liberali”.

lucro si erano sovrapposte fino a formare un coacervo disorganico e risultavano spesso in alternativa o in contraddizione tra loro¹⁰³.

Ferma restando l'irrinunciabile esigenza di abrogare le norme previgenti, divenute incompatibili con il nuovo criterio di qualificazione degli ETS "non commerciali", il progetto di revisione del sistema avrebbe potuto ispirarsi a tre possibili parametri armonizzatori: la natura giuridica del soggetto erogante (privato o impresa); la destinazione dell'erogazione a finalità "meritevoli"; l'affidabilità dell'ente beneficiario, oggetto di preventiva valutazione attraverso l'unico requisito dell'iscrizione in un apposito registro.

Il primo parametro aveva trovato concreta applicazione nelle norme della riforma fiscale entrate in vigore nel 1974¹⁰⁴, nelle quali era prevista una accentuata diversificazione tra le deduzioni riconosciute alle persone fisiche e agli altri enti "non commerciali", generalmente di ammontare fisso e di entità complessiva massima molto ridotta, e quelle spettanti alle imprese, riconosciute in una modesta percentuale del reddito imponibile. Soltanto con recenti modifiche¹⁰⁵ è stata data uniformità alla misura delle deduzioni, ma il loro ambito soggettivo di applicazione è stato circoscritto alle ONLUS e ad altre categorie di enti espressamente menzionate dalla legge in ossequio ad un criterio rigorosamente casistico. Quanto al secondo parametro, l'accoglimento di un unico criterio di valorizzazione della meritorietà dei fini perseguiti dall'ente beneficiario, disposto dal nuovo Codice, consente di superare un sistema ormai non più attuale, dominato da disposizioni agevolative di tipo casistico, che producono solo disordine normativo e sono fonti di privilegi tanto discutibili quanto illegittimi. Inoltre, una simile impostazione è senza dubbio più coerente con la natura degli enti *non profit* cui è diretta la liberalità che, per definizione, perseguono finalità "di pubblico interesse"¹⁰⁶.

¹⁰³ Il moltiplicarsi di fattispecie di deduzioni e detrazioni fiscali destinato ad enti operanti in settori ad elevata sensibilità sociale è un fenomeno da tempo in atto nel nostro ordinamento ma che di sicuro ha avuto un'intensificazione negli ultimi anni. Lo annota S. Gianoncelli, *La fiscalità delle erogazioni liberali al Terzo Settore*, in G. Zizzo (a cura di), *La fiscalità del Terzo Settore*, cit., p. 301 ed ivi, sul punto, p. 344. Il giudizio è condiviso da L. Castaldi, *Considerazioni intorno alla disciplina fiscale delle erogazioni liberali al c.d. Terzo settore*, in Riv. dir. trib., 2011, I, p. 941, evidenziando che la crescita di queste misure è una diretta conseguenza della regressione del ruolo dello Stato nella erogazione dei servizi essenziali ed un corrispondente incremento dell'offerta di tali servizi da parte dei privati (ivi, p. 943).

¹⁰⁴ Sugli oneri deducibili dal reddito complessivo delle persone fisiche e degli enti "non commerciali", nonché dai redditi d'impresa, cfr. P. Selicato, *Enti religiosi ...*, cit., p. 81 e ss.. Per ulteriori e più aggiornati riferimenti, che includono la disamina dell'art. 13-bis del TUIR (ora art. 15), portante norme in materia di detrazioni d'imposta per oneri personali (introdotto dall'art. 3, comma 1, del D.L. 31 maggio 1994, n. 330, conv. dalla L. 27 luglio 1994, n. 473 e trasfuso a decorrere dal 1° gennaio 2004 nel nuovo art. 15 dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344), cfr. M. Poletto, *Terzo settore e imposte dirette* (Egea, Milano, 2002), p. 141 e ss..

¹⁰⁵ Art. 14 del D.L. 14 marzo 2005, n. 35 conv. nella L. 14 maggio 2005, n. 80.

¹⁰⁶ Il contributo degli enti *non profit* alla realizzazione della c.d. sussidiarietà orizzontale è stato ampiamente illustrato al precedente § 1, cui si rinvia.

Quanto al terzo parametro, va detto che le norme vigenti in precedenza avevano compiuto notevoli passi in avanti verso il “censimento” attraverso la preventiva iscrizione in appositi registri tenuti da una pubblica autorità dei possibili beneficiari delle liberalità agevolate. Sicuramente, il punto di svolta in questa direzione è rappresentato dall’istituzione della figura della ONLUS, per la quale è stato previsto un regime basato sull’iscrizione in un apposito registro e sulla soggezione a specifici controlli come condizione per la fruizione dei benefici fiscali previsti in loro favore e per il riconoscimento ai loro benefattori della deducibilità delle erogazioni liberali. Lo stesso criterio è stato adottato ai fini del riconoscimento della possibilità di concorrere alla ripartizione del cinque per mille dell’IRPEF che, detto per inciso, costituisce un ulteriore segnale della notevole “fuga in avanti” del sistema fiscale verso l’attribuzione al contribuente di sempre maggiori poteri nelle scelte di politica finanziaria¹⁰⁷.

Ciò premesso, l’obiettivo di armonizzazione perseguito dal CTS è stato senz’altro raggiunto e si impernia su tre cardini fondamentali: l’unificazione delle diverse figure soggettive che popolano l’universo *non profit* all’interno della definizione di “Enti del Terzo settore”; la scelta di attribuire i benefici fiscali diretti (a favore degli enti stessi) e indiretti (a favore dei benefattori) esclusivamente alla categoria degli ETS “non commerciali”; la sostituzione dei numerosi regimi previgenti in materia di erogazioni liberali con le previsioni *ex art.* 83, commi 1 e 2 del Codice.

L’indubbio vantaggio che deriva da una siffatta modifica, ossia quello di agevolare il donante nell’individuazione delle opzioni applicabili e nella scelta di quella più conveniente, è solo un altro tra i tanti segnali rivelatori dell’intento perseguito dal legislatore delegato di incentivare il supporto privato agli ETS¹⁰⁸. La nuova disciplina relativa al trattamento fiscale delle liberalità diviene, pertanto, un elemento strategico del sistema delineato dal Codice e contribuisce a definire in modo più chiara la funzione degli ETS e la connessione di questa con i fini di interesse generale perseguiti dallo Stato e dalle sue diramazioni sul territorio.

¹⁰⁷ Riconosciuta dall’art. 1, commi 337, 339 e 340, della L. 23 dicembre 2005, n. 266. Osserva al riguardo L. Castaldi, *La destinazione del 5 per mille dell’Irpef: riflessioni intorno alle modalità di concorso dei consociati alle pubbliche spese*, nota a Corte cost., sent. 6-18 giugno 2007, n. 202, in *Rass. trib.*, 2008, II, p. 190 ed *ivi*, spec., p. 196 e ss.; dell’Autrice è il virgolettato riportato nel testo.

¹⁰⁸ L’art. 9, comma 1, lettera b), della Legge Delega n. 106/2016 richiama espressamente il “fine di promuovere, anche attraverso iniziative di raccolta di fondi, i comportamenti donativi delle persone e degli enti”. Sull’argomento è intervenuta anche S. Gianoncelli, *Regime fiscale del Terzo Settore e concorso alle spese pubbliche*, cit., che legittima l’adozione in materia di un sistema di agevolazioni classificabile comunque tra i regimi “di favore” ed avente il carattere di deroga, tanto nella prospettiva eurounitaria quanto in quella costituzionale, rispetto al regime ordinario di tassazione. In questo contributo l’autrice ha ripreso e adattato alla nuova normativa sul Terzo Settore gli studi elaborati nel suo *La fiscalità delle erogazioni liberali al Terzo Settore*, cit.. Per le ragioni sviluppate nel testo, la tesi invero suggestiva avanzata dall’autrice non pare convincente.

Nella nuova disciplina, peraltro, non vi è traccia dell'ipotesi “massimamente eversiva” anche se “sicuramente fascinosa”¹⁰⁹ che è stata recentemente formulata¹¹⁰ per attribuire all'erogazione di liberalità in favore degli enti del terzo settore la natura di una forma di concorso alle spese pubbliche, alternativa al tributo¹¹¹. Invero, perché potesse giungersi ad una simile conclusione, sarebbe stato necessario che la legge, in coerenza con l'art. 23 della Costituzione, avesse esplicitamente stabilito tale possibilità, esonerando espressamente il donante dal pagamento di tributi corrispondenti all'ammontare delle liberalità effettuate. Ma di ciò nel nuovo Codice non si registra alcuna traccia e non è pertanto consentito oltrepassare il limite testuale della disposizione agevolativa, che si limita a conferire al donante un mero diritto alla deduzione dalla base imponibile (o, a seconda dei casi, alla detrazione d'imposta) degli importi versati ai soggetti “meritevoli”.

È del tutto improprio, infine, unificare all'interno di un unico schema concettuale il trattamento fiscale delle situazioni (indubbiamente diverse) del donante e del beneficiario¹¹². Per quanto riguarda le liberalità effettuate dai donanti, invero, non sembra sussistere altro valido inquadramento di quello agevolativo (e derogatorio) delle misure contenenti le deduzioni e detrazioni stabilite in loro favore.

Per quanto, al contrario, riguarda gli enti beneficiari, il discorso diviene senza dubbio più complesso e deve essere affrontato operando una attenta valutazione della struttura giuridica dei detti enti e, in particolare degli specifici requisiti di tale struttura cui la norma fiscale subordina la concessione dei relativi benefici.

6. Le agevolazioni fiscali a favore degli Enti del Terzo Settore: esenzioni o esclusioni dal tributo?

Alla luce di quanto è stato precedentemente rilevato, gli enti che svolgono una o più attività di cui all'art. 5 del Codice secondo modalità “non commerciali” hanno il diritto di usufruire del vasto panorama di agevolazioni racchiuse nel Titolo X del codice del Terzo settore.

Sul punto, occorre specificare che l'art. 89, comma 5, del D.Lgs. n. 117/2017 ha modificato l'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973, escludendone l'applicazione agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo Settore. La ragione dell'esclusione degli ETS dal previgente regime agevolativo è evidente: le attività degli enti iscritti nel RUNT, se aventi le caratteristiche indicate nell'art. 5 del Codice, sono totalmente escluse

¹⁰⁹ Il virgolettato è ripreso da L. Castaldi, *Considerazioni ...*, cit., p. 946.

¹¹⁰ Cfr. S. Gianoncelli, *Regime fiscale del Terzo Settore ...*, cit., spec alle pagg. 304 e ss..

¹¹¹ A dire il vero, anche G. Zizzo, *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, cit., p. 976 è parso vicino alla posizione di S. Gianoncelli, osservando che quando è possibile stabilire un legame tra risparmio di risorse pubbliche e il restringimento del ruolo del settore pubblico è ragionevole ascrivere alla capacità economica espressa dalle organizzazioni del Terzo Settore “una partecipazione alle pubbliche spese che prescinde dall'intermediazione dell'imposta”.

¹¹² L'assimilazione viene operata dalla stessa S. Gianoncelli, *Regime fiscale del Terzo Settore ...*, cit., p. 315.

dall'imposta in quanto "non commerciali" e, per questo, la riduzione alla metà dell'IRES non sarebbe comunque applicabile non emergendo una base imponibile su cui calcolarla. L'art. 89 prevede altresì che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, iscritti nel RUNT, la riduzione del 50% dell'IRES si applica "limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'articolo 5 del medesimo decreto legislativo".

Verosimilmente, il quadro complessivo che emerge in conseguenza di queste modifiche dovrebbe essere il seguente: le attività elencate nell'art. 5 del Codice, svolte dagli ETS "non commerciali" non rientrano nel campo di applicazione della norma agevolativa, perché non produttive di alcun reddito imponibile e, dunque, interamente escluse dall'imposta; le medesime attività elencate nell'art. 5, ma svolte con modalità "commerciali", sono invece tassabili in modo ordinario perché prive della "meritevolezza" riconosciuta alle attività gestite con criteri *non profit* e idonee ad avere un impatto sul mercato, dunque a incidere sulla concorrenza; per i soli enti ecclesiastici la riduzione è pienamente applicabile alle attività "diverse". Naturalmente, la riduzione prevista dall'art. 6 continua ad applicarsi agli enti ivi indicati che non richiederanno l'iscrizione nel RUNT.

In questo nuovo contesto normativo dovrebbe essere riveduta quell'opinione ormai risalente per la quale l'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 costituirebbe l'effetto del "riconoscimento della minore capacità contributiva dell'attività commerciale non principale funzionale al fine non lucrativo indicato nella norma rispetto a quella che si manifesterebbe in un'attività commerciale non principale relativa ad un fine espressamente indicato" dalla norma medesima¹¹³. In verità, appare alquanto arduo accedere all'idea che l'attività svolta dall'ente possa configurare una fattispecie tributaria di dimensione ridotta, per giunta di entità forfetizzata con il criterio "salomonico" del "*fifty-fifty*".

Più attendibile, a maggior ragione dopo le modifiche apportate dal Codice, pare invece la tesi, già avanzata nel passato¹¹⁴, per cui l'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 individui una fattispecie di agevolazione consistente in una deroga al regime ordinario giustificata dall'esigenza di tutelare interessi generali contrapposti a quello fiscale ma parimenti tutelati dall'ordinamento.

In effetti, da quanto appena detto appare evidente che la riduzione prevista dall'art. 6 vada mantenuta all'interno dell'area dei regimi derogatori e di favore, nella quale è stata collocata fin dalle sue origini. Come è altrettanto evidente che l'esclusione dal tributo delle attività "non commerciali" prevista dall'art. 5 del Codice sia l'effetto (questa sì) del riconoscimento della assenza di capacità contributiva dei detti enti rispetto alle predette fattispecie.

¹¹³ Questa la posizione di V. Ficari, *Attività commerciale non principale ...*, cit., p. 161.

¹¹⁴ P. Selicato, *Esenzioni ed esclusioni ...*, cit., spec. a p. 77-78, ove si richiama l'esigenza di rispettare l'uguaglianza nella attribuzione del beneficio in parola.

A ben vedere, lo stesso criterio di non imponibilità per assenza del presupposto è stato posto a base della nuova “esenzione” in materia di IMU, che l’art. 82, comma 6, estende agli enti del Terzo Settore nella stessa forma in cui era disciplinata dall’art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992. Questa norma, nella versione modificata dal c.d. “Decreto Monti” del 2012, prevede l’applicazione dell’esenzione agli immobili “*posseduti e utilizzati*” dai detti enti, laddove “destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive”, nonché ad attività di religione e di culto di cui all’art. 16, comma 1, lettera a) della L. n. 222/1985. Non sfugge la sostanziale coincidenza della nuova disposizione del Codice con l’impianto delineato cinque anni addietro dal governo Monti¹¹⁵.

In buona sostanza, già alcuni anni prima che la riforma del Terzo Settore vedesse la luce, era nota l’inefficienza di un sistema che identificava le aree dell’imponibilità e della non imponibilità ricorrendo unicamente a criteri di natura materiale (l’oggetto principale), che non valorizzavano in misura adeguata l’assenza del fine di lucro. Ma, tralasciando la limitata considerazione che fu riconosciuta a quest’ultimo elemento all’interno dell’art. 6 del D.P.R. n. 601/1972¹¹⁶, la concreta reazione dell’ordinamento a questa lacuna si è avuta soltanto nel 2012 quando, pur nella ristretta area dell’imposizione locale sugli immobili, è stato valorizzato con criteri sistematici all’interno della nozione fiscale di ente “non commerciale” l’elemento soggettivo costituito dall’orientamento della gestione a finalità non lucrative (insito nel già illustrato concetto di “modalità non commerciali”).

Questo nuovo criterio si è rivelato così corretto (anche sotto il profilo della sua compatibilità con l’ordinamento europeo) da essere riprodotto nel Codice del Terzo Settore non solo nella disciplina dei tributi sugli immobili ma anche all’interno di quella relativa ai tributi maggiori (IRES, IVA e IRAP).

D’altra parte, già prima dell’approvazione del CTS si erano sviluppati orientamenti tesi a superare il legame alla oggettiva tipologia (“commerciale” o “non commerciale”) dell’attività esercitata per dare rilievo alla finalità ultima perseguita dall’ente, intesa come destinazione filantropica e sociale della ricchezza prodotta¹¹⁷. Queste considerazioni sono state elaborate in una prospettiva *de iure condendo* ma, a ben vedere, già esistevano nel sistema tributario positivo alcuni importanti punti di emersione di questa

¹¹⁵ Per maggiori dettagli sull’intervento in materia di IMU sugli enti *non profit* contenuto nel “decreto Monti” cfr. P. Selicato, *L’imposta municipale unificata (IMU) e gli enti ecclesiastici ...*, cit., *passim*.

¹¹⁶ Il cui ambito di applicazione, come si è detto, fu fortemente circoscritto dalla giurisprudenza di legittimità.

¹¹⁷ Si veda in tal senso M. Miscali, *Contributo allo studio dei profili costituzionali del principio di sussidiarietà fiscale*, in Riv. dir. trib., 2011, I, p. 949, ove si ipotizza, addirittura, che “gli enti del no profit, in quanto enti che agiscono per il soddisfacimento dei bisogni di interesse generale che costituiscono oggetto della propria attività vengono riconosciuti come titolari di una speciale soggettività costituzionale ai sensi dell’art. 118, comma 4, Cost.” (ivi, p. 953).

impostazione¹¹⁸, che dopo l'introduzione del CTS si sono ulteriormente rafforzati giungendo a rendere inevitabile la conferma di una siffatta conclusione.

Come si è visto, uno dei principali effetti della riforma consiste nell'aver eliminato le differenze tra le varie tipologie di enti *non profit* oggi esistenti (a titolo meramente esemplificativo, possono essere inclusi nella categoria degli enti *non profit* in quanto accomunati dal perseguimento di fini non di lucro, le associazioni e le fondazioni riconosciute e non riconosciute, i circoli ricreativi aziendali, i comitati, gli enti ecclesiastici, le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, le organizzazioni non governative per la cooperazione e lo sviluppo, le ONLUS, le società sportive dilettantistiche, ecc.), riunendole in una categoria unitaria e disciplinandole in maniera tendenzialmente uniforme.

Tuttavia, l'inclusione nella categoria in esame di figure soggettive spesso profondamente diverse sotto il profilo giuridico civilistico rende necessario un chiarimento¹¹⁹.

Come è noto, il rapporto tra soggettività giuridica e soggettività tributaria non è sempre stato limpido¹²⁰. Invero, la personalità giuridica in senso civilistico presuppone l'attitudine alla realizzazione degli interessi racchiusi in un fatto produttivo di situazioni giuridiche, attitudine che solo dopo confluisce e si confonde con quella alla titolarità delle situazioni stesse; al contrario, la capacità contributiva è criterio di riparto dei carichi pubblici, che esige la rispondenza del tributo a fatti economicamente apprezzabili, idonei come tali, a giustificare il prelievo rispetto ai destinatari del comando¹²¹.

È quindi in un contesto dai contorni giuridici sfumati che si inserisce l'art. 73, comma 2, TUIR, ai sensi del quale “tra gli enti diversi dalle società [...] si comprendono [...] le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto d'imposta si realizza in modo unitario ed autonomo”¹²². La norma prende in considerazione ai fini IRES anche realtà giuridiche identificate con il termine omnicomprensivo di “organizzazioni”, con l'evidente effetto di espandere la nozione di soggetto passivo d'imposta sino a ricomprendere enti privi di personalità giuridica secondo il concetto evidenziato in precedenza e aggregazioni di fatto non rientranti, a ben vedere, nemmeno nella definizione giuridica di “ente”.

¹¹⁸ Lo ha sostenuto P. Selicato, *Esclusioni ed esenzioni ...*, cit., p. 432 e ss., evidenziando che già allora sembrava maturo “il momento per meditare sull'introduzione di un regime fiscale degli enti non-profit [...] facente perno su “una visione centralistica dei fini istituzionali, che invece sono nelle norme vigenti relegati a mera giustificazione di disposizioni agevolative”.

¹¹⁹ L. Castaldi, *Enti commerciali e non commerciali (dir. trib)*, cit., p. 2, si dimostra alquanto sensibile all'esigenza di inquadrare la figura dell'ente diverso dalle società, sia esso “commerciale” o “non commerciale” ai fini fiscali, nel contesto di una diversa e più ampia estensione dell'area della soggettività Tributaria rispetto a quella civilistica.

¹²⁰ Una ricognizione dei profili teorici attinenti ai soggetti passivi del tributo è svolta da P. Selicato, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo* (Giuffrè, Milano, 2001), p. 151 e ss., ove ulteriori riferimenti.

¹²¹ Cfr. A. Giovannini, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996.

¹²² Su queste particolari figure si rinvia a P. Selicato – L. Di Nunzio – M. Grandinetti – M. Muratore, *Corporate Income tax subjects in Italy*, in Riv. dir. trib. int., 2012, n. 2, p. 233, ed all'ulteriore bibliografia ivi richiamata.

La questione dell'incerto rapporto tra le due nozioni può essere risolta con l'applicazione dell'art. 53 Cost., ai sensi del quale "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva", osservando come l'utilizzo del termine "tutti" porta a escludere che la capacità contributiva – e dunque la soggettività tributaria – sia riferibile in via esclusiva alle persone, fisiche o giuridiche, e impone di individuare il profilo soggettivo del presupposto d'imposta superando gli aspetti giuridico-formali a vantaggio di quelli economico-sostanziali. Tale assunto trova conferma proprio nel dettato del citato art. 73, TUIR, nel quale il riferimento alle "organizzazioni" consente di identificare la soggettività tributaria, invece che con la persona fisica oppure con enti antropomorfici, con la situazione giuridica idonea a rivelare capacità contributiva¹²³.

In sostanza, la capacità contributiva è una grandezza economica che si collega al soggetto che ne è titolare sulla base di elementi che gli assicurano, non solo formalmente ma anche in via di fatto, il potere di godere e di disporre stabilmente della ricchezza in cui essa consiste.

Ne è una dimostrazione la disciplina del consolidato fiscale dei gruppi di imprese, in cui l'unità economica prevale sulla frammentazione giuridica, aggregando in un'unica base imponibile la somma algebrica dei risultati delle società che ne fanno parte¹²⁴. Sul punto, deve rilevarsi, peraltro, che nel modello del consolidato fiscale nazionale, la società controllante non si pone quale unico contribuente e soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, poiché la dichiarazione unitaria presentata dalla capogruppo si limita a riassumere i dati esposti nelle dichiarazioni delle singole imprese che ne fanno parte ed a liquidare in forma unitaria l'imposta. Il sistema del consolidato fiscale nazionale non consente quindi di individuare un nuovo ed autonomo soggetto giuridico, titolare in proprio dell'obbligo del versamento delle imposte, ma determina una base imponibile unica del gruppo e di estende la base soggettiva dell'obbligazione tributaria attraverso il meccanismo della solidarietà¹²⁵.

In sostanza, l'esistenza nel diritto tributario di una "non categoria" come quella che ricomprende gli Enti del Terzo Settore è sorretta da tre elementi: a) la maggiore ampiezza, nel diritto tributario, della soggettività rispetto alla corrispondente situazione del diritto civile; b) l'adozione di un criterio di natura soggettiva (le modalità non commerciali di svolgimento dell'attività) nella individuazione dell'oggetto

¹²³ Cfr. A.F. Uricchio, *Percorsi di diritto tributario* (Cacucci Editore, Bari, 2017).

¹²⁴ Cfr. artt. 115 sgg., TUIR. Per un approfondimento cfr. C. Ricci, *La tassazione consolidata nell'IRES* (Giappichelli, Torino, 2015) ed ivi, in part., alle pagg. 105 e ss. ove si conclude (ivi, p. 172-175) nel senso di escludere che la disciplina del consolidato fiscale presupponga il riconoscimento di una capacità contributiva di gruppo. Sull'effetto unificante, anche sotto il profilo della soggettività tributaria, delle norme in materia di consolidato fiscale cfr. P. Selicato, *Le somme compensative di vantaggi fiscali attribuiti o ricevuti*, in A. Iorio (a cura di), *L'attività di controllo sul consolidato nazionale* (Ipsoa, Milano, 2006), p. 199.

¹²⁵ Sugli aspetti procedurali della solidarietà nel diritto tributario, oltre a P. Selicato, *L'attuazione ...*, cit., loco cit., cfr. la recente e approfondita disamina di F. Picciaredda, *La solidarietà tributaria. Linee di tendenza* (Aracne, Roma, 2017).

esclusivo o principale dell'ente; c) il coinvolgimento diretto dei cittadini nella realizzazione degli interessi generali, coincidenti in larga parte con valori costituzionalmente tutelati (salute, istruzione, religione, cultura, ecc.), che non può essere circoscritto all'impiego di specifiche forme per non incorrere nella violazione dell'art. 2 della Costituzione.

Per tirare le conclusioni di queste riflessioni, occorre, a questo punto, fare chiarezza su un fondamentale aspetto del nuovo regime fiscale applicabile agli Enti del Terzo Settore “non commerciali”, analizzando la ragione del loro mancato assoggettamento alle imposte sul reddito. Nello specifico, occorre chiarire se questo mancato assoggettamento rientra in un caso di esenzione, ovvero in un regime agevolativo basato sul ragionevole bilanciamento tra il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53, Cost. e gli altri valori costituzionalmente protetti che rilevano nella fattispecie concreta, avente per sua natura carattere derogatorio ed eccezionale, o se invece si limita, in modo del tutto fisiologico, a definire il perimetro della ricchezza imponibile, lasciandone fuori la parte che non rientra nella relativa fattispecie, nel qual caso si tratterebbe di una mera esclusione dal tributo.

Nel primo caso l'obbligazione tributaria non sorge perché, oltre al verificarsi della fattispecie, si è verificata anche un'altra circostanza che neutralizza l'efficacia del fatto generatore, impedendo il prodursi degli effetti della tassazione¹²⁶. Nel secondo caso, invece, l'inapplicabilità del tributo non discende, come nell'esenzione, dalla scelta legislativa di derogare ad un regime di imponibilità ordinariamente previsto ma dal fatto che la ricchezza indicata dal legislatore come presupposto del tributo non è stata in concreto realizzata¹²⁷.

Come già ricordato¹²⁸, in origine si tendeva a ritenere che le esenzioni e riduzioni di imposte riconosciute agli enti del Terzo settore appartenessero alla prima delle due fattispecie esaminate, in quanto la natura dei fini e delle attività che essi sono istituzionalmente chiamati a realizzare si riporta a principi e valori costituzionalmente protetti (su tutti, il dovere di solidarietà sociale proclamato *ex art. 2*), la cui tutela giustifica il sacrificio del concorso alla spesa pubblica richiesto dall'art. 53 della Costituzione.

Tuttavia, alcuni orientamenti successivi¹²⁹ hanno preferito ricomprendere le norme che limitano l'imposizione sugli enti in questione nella categoria delle esclusioni tributarie. Questi ultimi orientamenti paiono trovare ulteriori importanti conferme nelle nuove norme sugli ETS.

¹²⁶ Sulla giustificazione costituzionale delle esenzioni si rinvia ai diffusi richiami contenuti nel § 2.

¹²⁷ Per una disamina delle differenze tra i due istituti cfr. P. Selicato, *Esclusioni ed esenzioni tributarie ...*, cit., p. 407-411, ove l'analisi delle conseguenze in termini di criteri ermeneutici della collocazione di una fattispecie nell'una o nell'altra categoria.

¹²⁸ Anche tal proposito cfr. il § 2.

¹²⁹ A questo riguardo si veda ancora P. Selicato, *Esclusioni ed esenzioni tributarie ...*, cit., p. 430-438.

Stabilisce, infatti, l'art. 4 del D.Lgs. n. 117/17, che sono “Enti del Terzo Settore” i soggetti giuridici 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 generale”; in altre parole, la stessa esistenza degli enti appartenenti al Terzo settore è finalizzata al soddisfacimento delle esigenze della collettività, che avviene nelle diverse forme della “azione volontaria, erogazione gratuita o [...] mutualità”¹³⁰.

Inoltre, come è stato osservato in precedenza¹³¹, una parte rilevante delle norme extrafiscali del nuovo Codice è dedicata alla conferma ed alla specificazione dell'obbligo di destinazione dei risultati nell'attività istituzionale, all'intensificazione degli obblighi di pubblicità ed al rafforzamento dei controlli, interni ed esterni su queste strutture, all'evidente scopo di garantire nell'interesse pubblico che l'azione degli ETS sia effettivamente svolta nel rispetto del vincolo di destinazione alle finalità istituzionali indicate dalla legge delle risorse convogliate su tali strutture, sia da parte degli stessi enti pubblici (attraverso l'accreditamento o il finanziamento) sia da parte dei privati (incentivati dai benefici fiscali sulle liberalità che dispongono in loro favore).

Le disposizioni extrafiscali del Codice trovano il loro naturale completamento nelle norme fiscali in materia di ETS “non commerciali”, che inseriscono tra i requisiti richiesti ai fini dell'inquadramento degli enti in questione nella anzidetta categoria l'elemento delle “modalità non commerciali” di svolgimento dell'attività, dalle quali è possibile trarre ulteriori elementi per assimilare l'attività degli ETS a quella svolta dagli enti pubblici preposti allo svolgimento in via principale delle attività di interesse generale affidate agli ETS nel rispetto del principio di sussidiarietà orizzontale.

Ed è proprio il vincolo di destinazione dei risultati dell'attività dei detti enti ai loro fini istituzionali di interesse generale che costituisce la legittimazione dell'esclusione da imposte del reddito degli ETS “non commerciali”, in quanto il sistema così delineato, per effetto dei vincoli previsti, considera indisponibili da parte dell'ente che ne è il titolare gli eventuali avanzi conseguiti nella gestione delle attività considerate di carattere “non commerciale”. Avanzi di cui, a tutto concedere, può considerarsi un mero custode allo scopo di garantire allo Stato e ai terzi la realizzazione del fine per cui sono stati erogati. Stando a questa logica, invero, gli utili prodotti dagli ETS nello svolgimento delle attività “protette” non appartengono a chi li genera, ma alla stessa collettività.

L'esclusione dal tributo, pertanto, assume in questi casi un carattere necessitato, poiché con riferimento al reddito eventualmente prodotto da tali soggetti non sussisterebbe il requisito del “possesso”¹³², che

¹³⁰ In tal senso art. 4, comma 1, D.Lgs. n. 117/2017.

¹³¹ Cfr *supra* al § 3.

¹³² L'art. 1 del TUIR n. 917/1986 richiede espressamente questo requisito al fine dell'assoggettamento all'imposta personale sul reddito.

costituisce il criterio adottato dal legislatore per accertare il collegamento tra il soggetto passivo e il presupposto imponibile¹³³.

Volendo trarre da questa disamina una sintetica conclusione, si può osservare che la nuova struttura della disciplina fiscale del Terzo Settore adottata con il Codice costituisce l'approdo normativo di un percorso avviato da tempo dal legislatore¹³⁴ per soddisfare la crescente esigenza di proiettare all'interno della valutazione complessiva dell'attitudine alla contribuzione degli enti in parola elementi di carattere soggettivo e finalistico in origine ritenuti scarsamente significativi e misurare la loro specifica (e più limitata) valenza reddituale in rapporto alla connotazione socialmente rilevante di attività pur svolte nel rispetto di modelli intrinsecamente "commerciali" ed ai vincoli di destinazione della ricchezza prodotta a fini istituzionali di utilità sociale.

¹³³ Il dibattito sulla nozione giuridica di reddito è molto articolato e risalente nel tempo. Nell'economia del presente lavoro è utile riferimento la sentenza della Suprema Corte di Cassazione, Sez. I civ., n. 12216 dell'11 dicembre 1993, in Foro it., 1994, c. 2467, ove si afferma che il concetto di possesso espresso nella legislazione in materia di imposta sul reddito "ha lo stesso significato che l'art. 1140 attribuisce all'istituto" e va inteso come il potere di godere e di disporre della cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio del corrispondente diritto. Tra i principali contributi della dottrina basti, per tutti, il riferimento a G. Puoti, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Vol. IV (Cedam, Padova, 1994), p. 3 ed ivi in part. p. 5-9, ove si afferma che la relazione giuridica così definita "è espressiva della capacità contributiva del soggetto". Per un approfondimento cfr. altresì M. Nussi, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario* (Cedam, Padova, 1996), in part. p. 45-318, ove si afferma conclusivamente che il reddito "assume pregio giuridico (anche civilistico) solo se riferito soggettivamente".

¹³⁴ Segnalato puntualmente da L. Castaldi, *Enti commerciali e non commerciali (dir. trib.)*, cit., p. 7.