



SOCIETÀ E DIRITTI - RIVISTA ELETTRONICA 2024 ANNO IX N. 19.

PROFILO TEORICO DELLE “AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE” PER IL TERZO SETTORE



2024 ANNO IX NUMERO 19 DOSSIER TERZO SETTORE

di Daniele Canè DOI: <https://doi.org/10.54103/2531-6710/25400>



PROFILO TEORICO DELLE “AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE” PER IL TERZO SETTORE

Daniele Canè

THEORETICAL PROFILE OF "TAX RELIEF" FOR THE THIRD SECTOR .

Riassunto

Gli enti del terzo settore partecipano alla gestione di attività e servizi di interesse generale, in un nuovo rapporto di collaborazione con la PA, ispirato alla sussidiarietà orizzontale. Si collocano, pertanto, oltre il mercato, ma prima del settore pubblico, e per loro non può valere la disciplina pensata per enti che invece operano sul mercato. Poiché, dunque, si affiancano all'amministrazione nella cura di interessi generali, gli ETS non concorrono propriamente alle spese pubbliche, provvedendo direttamente alle attività che quelle spese dovrebbero finanziare. La disciplina dell'imposta sul reddito, in particolare, riflette bene questo nuovo assetto; per cui, le agevolazioni tributarie riguardano, per lo più, l'imposizione indiretta e i privati che sostengono il terzo settore.

Parole chiave: Enti del Terzo Settore; Agevolazioni tributarie

Abstract

NPOs participate in the management of activities and services of general interest, in a new relationship of collaboration with the PA, inspired by horizontal subsidiarity. They stand beyond the market, but before the public sector, and cannot therefore fall under the ordinary regulations – that were designed for entities that instead operate in the market. Since they stand alongside the public administration in the care of general interests, NPOs do not properly contribute to public expenditures: they directly provide for the activities that those expenditures should finance, instead. The discipline of the income tax reflects this new arrangement, whereby tax concessions mostly concern indirect taxation and private persons supporting these entities.

Keywords: No-Profit Organizations; Tax Breaks

Autore:

Daniele Canè è Ricercatore di diritto tributario Università degli Studi dell'Insubria, Dipartimento di Diritto, economia e culture - DiDEC.

Articolo soggetto a revisione tra pari a doppio cieco.

Articolo ricevuto il 31.01.24 approvato il 30.06.24.

1. Ragioni di uno studio.

Ogni discorso sulle agevolazioni tributarie per il terzo settore, che riguardi l’analisi giuridico-formale degli istituti, la loro giustificazione o la loro funzione, non può rinunciare a inquadrare il fenomeno tributario nel suo complesso. Il termine stesso “agevolazione” richiama un trattamento differenziato e di favore, in rapporto con un termine di raffronto, una disciplina ordinaria in questo caso, che dev’essere specificato. È, cioè, anch’esso un concetto “relazionale” – agevolare chi e rispetto a cosa? – come relazionale è l’uguaglianza, intesa quale forma, che indica come distinguere l’uguale e il disuguale (Bobbio, 1977; Luhmann, 2017).

Ma è proprio qui che si annida l’equivoco, il nodo da sciogliere per una piena comprensione del nostro argomento, libera dai condizionamenti ideologici, che si offrono inevitabilmente all’interprete.

Rettamente intesa, ogni agevolazione esprime infatti una differenziazione nel trattamento giuridico, e può comportare *arbitrarie* discriminazioni, cioè ingiustificate deroghe alla parità di trattamento, che impone uguale trattamento degli uguali e *vieta* l’uguale trattamento dei diversi; o può invece realizzarla nella sua declinazione sostanziale, che invece *richiede* il diverso trattamento dei diversi, come rimedio alle disuguaglianze di fatto (Celotto, 2006, 66)¹. Violazioni dell’uguaglianza si hanno nella prima, ma non nella seconda ipotesi.

I decreti 117 e 112 del 2017 hanno ridisciplinato il regime fiscale dei c.d. enti del terzo settore, al fine di “*sostenere l’autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune*”². A una serie di misure indubbiamente di favore, rivolte ai privati che sostengono il terzo settore, si aggiunge, fra le altre, una nuova disciplina dell’imposta reddituale, la cui natura agevolativa appare più discutibile. Essa si affianca – non si sostituisce – a quella rinvenibile nel Testo unico delle imposte sui redditi³, che resta applicabile agli enti diversi dagli ETS (e anche a costoro, fino all’autorizzazione della Commissione)⁴. Risulta inoltre autonoma da quello, anche se restano da definirne i tratti di specialità, o deroga.

Il problema, che si ripropone anche per gli altri tributi, non è solo teorico, né riguarda i soli rapporti fra consociati. La *selettività* di una misura di favore la rende infatti incompatibile con il divieto comunitario di aiuti di Stato, potenzialmente applicabile anche agli enti a scopo ideale. E, se il carattere selettivo di un aiuto dipende dalla natura derogatoria della disciplina che vi dà causa, rispetto ai principi di un (ipotetico) sistema tributario generale, un’agevolazione tributaria è necessariamente selettiva. La *ratio* dell’agevolazione, qualunque nozione di essa si preferisca (e in materia tributaria se ne hanno diverse), è infatti favorire alcuni gruppi sociali e non altri.

¹ Entrambi i profili, “formale” e “sostanziale”, dell’uguaglianza sono, come noto, accolti in Costituzione

² L’articolo 2 enuncia il “valore” e la “funzione sociale” dell’associazionismo, dell’attività di volontariato e della cultura e pratica del dono, quali espressioni di partecipazione e solidarietà; ne promuove lo sviluppo e ne salvaguarda spontaneità e autonomia, in vista di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, che possono prevedere anche forme di collaborazione con lo Stato, le Regioni, le Province autonome e gli enti locali.

³ D.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, spec. Titolo II, applicabile ai redditi prodotti da tutti gli enti collettivi, incluse le società, con o senza personalità giuridica.

⁴ Lo conferma la clausola di compatibilità, nel 1° comma dell’articolo 79, d.lgs. 117.

Dire se si dia o meno un’agevolazione, nella disciplina dell’imposizione reddituale del terzo settore, diventa vieppiù importante. Ma procediamo con ordine.

2. Tributi e concorso alle spese pubbliche

Gli elementi costitutivi del tributo definiscono la forma storicamente prevalente del concorso alle spese pubbliche, tramite prestazioni patrimoniali di tipo doveroso, e risultano da un’evoluzione che ha precisi riferimenti, anche costituzionali. In questo senso, la nozione di tributo può dirsi presupposta dalla Costituzione (Di Salvatore, 2023, 14), perché incarna lo schema tipico del concorso alle pubbliche spese, quale i Costituenti avevano davanti e quale ci si presenta ancora oggi.

Essenziale, nella definizione giuridica del tributo, quale prestazione patrimoniale imposta, è il collegamento alle spese pubbliche (per una ricostruzione unitaria dell’istituto, Fedele, 2018): in effetti, i tributi nascono per finanziare spese che beneficiano la collettività, affiancando e poi gradualmente sostituendo, via via che si sviluppano gli Stati nazionali, le entrate patrimoniali (Stevanato, 2019, 1, per un breve profilo storico). L’elemento teleologico – storicamente riscontrabile nella primissima esperienza inglese, quando il controllo sui tributi seguiva, ed era preordinato, a consentire ai nobili il controllo sulle spese del Re (Onida, 1969) – assume una precisa rilevanza giuridica nella formula costituzionale, secondo cui tutti concorrono alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva (art. 53, 1° comma).

Lo schema tipico prevede dunque: un soggetto attivo, che impone la prestazione patrimoniale e decide della relativa spesa; un soggetto passivo, il contribuente, che vi è tenuto; infine, una spesa, che può dirsi pubblica in quanto sia funzionale ad attività di interesse generale (Fedele, 2006, 1)⁵.

I due momenti, spesa e prelievo, restano concettualmente e giuridicamente distinti, corrispondendovi fra l’altro principi e regole diverse: basti pensare, per l’una, all’articolo 81, col suo sistema di regole che si collega all’obbligo di copertura delle nuove o maggiori spese (l. 196/2009); per l’altro, agli articoli 23, 53 e 75, che vincolano anch’essi l’istituzione e l’abrogazione dei tributi all’approvazione del Parlamento, e pongono criteri per la definizione del sistema tributario e il concorso di tutti alle pubbliche spese⁶.

Il ruolo del Parlamento resta centrale – benché oggi si eserciti soprattutto come *controllo* dell’azione governativa (Casini, 2023) – sia nella decisione sul prelievo, sia nella decisione sulla spesa.

Esistono certo variazioni, che però non intaccano questa distinzione fondamentale, che racchiude la ragione stessa del tributo: residuano forme di baratto amministrativo, con la possibilità di adempiere i tributi mediante cessione

⁵ Ulteriori distinzioni, circa la divisibilità delle attività finanziate, non interessano per una nozione generale del tributo, quanto, ed eventualmente, per le sue partizioni interne.

⁶ Per non dire di altre norme costituzionali, che pure si riferiscono al sistema tributario o ai tributi, come l’articolo 117, sul riparto fra competenze statali e regionali, e l’articolo 119, sull’autonomia finanziaria degli enti minori.

di opere d'arte (Fazzini, 2005)⁷; si è poi ammesso che anche enti diversi dallo Stato (e dagli enti minori) possano imporre tributi, purché rappresentino interessi di rilievo pubblico, generale (Fedele, 2017)⁸; e non si dà più un vincolo di destinazione del gettito tributario, nel senso che, salvi i tributi di scopo, la generalità delle entrate tributarie è destinata indifferentemente alla totalità della spesa (e viceversa: alla spesa pensionistica il Tesoro provvede anche col gettito tributario, se non bastano i contributi previdenziali).

Del resto, nelle società arcaiche, che si basavano su prestazioni personali dei sudditi (es., le *corvée* militari), quella distinzione e quel collegamento non erano concepibili, e con essi l'idea stessa del tributo, coincidendo la prestazione con l'attività da finanziare (Stevanato, 2019, 12). E anche l'esonero da certi tributi, che il clero ancora manteneva nella società di classe dell'*ancien régime*, poteva considerarsi come riconoscimento appunto del valore, per la collettività, dei benefici spirituali della sua opera (La Rosa, 1968, 22). Non già privilegio fiscale, cioè immunità *dentro* all'imposizione, ma *assenza* dei presupposti stessi di essa, cioè, dell'attività da finanziare.

Se manca questa, insomma, si è oltre l'idea stessa di tributo, perché, se è vero che possono darsi, e di norma si danno, tributi che perseguono anche altre finalità, o con diverse *rationes* (Micheli, 1964, 28; Gallo, 2013; Marellò, 2021; Donatelli, 2019, 324), non si ricordano tributi che *non* comportino sottrazione di ricchezza privata e corrispondente acquisizione di entrate pubbliche (Spagnuolo Vigorita - Mercogliano, 1992; Falsitta, 2019)⁹.

A questo si collega l'altro carattere del tributo, la sua *doverosità*, tradizionalmente considerata espressione della sovranità – del sovrano prima, e dello Stato poi – ma oggi meglio riferibile alla sua *fonte legale*, che è in un atto dell'autorità, o del Parlamento (legge, o atti aventi tale forza). La doverosità della prestazione – riferita non al fatto imponibile, che è volontario, né alla destinazione del gettito, che può modificarsi (sul cinque per mille: Antonini, 2005, 123; Cipollina, 2007, 86)¹⁰, ma all'*obbligo* di corrisponderla – serve al finanziamento di spese pubbliche, che non si potrebbero seriamente programmare senza contare su entrate ragionevolmente certe. Lo indica, oltre all'articolo 23, anche l'articolo 53, per cui "*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche*", idealmente collegabile alle disposizioni che impegnano, proprio sul lato della spesa, la programmazione (e rendicontazione) finanziaria e annuale del Governo.

⁷ In passato, i tributi si pagavano anche in derrate, o prodotti della terra, come nell'antico Egitto, ma questo modificava solo l'adempimento, non lo schema prestazione-spesa-attività pubblica.

⁸ Si può fra molte richiamare Corte cost., sent. 269/2017, che ha qualificato come tributo il contributo dovuto all'Autorità Garante per la Concorrenza e il Mercato dalle imprese con oltre 50 milioni di fatturato annuo, ricordando le caratteristiche essenziali dell'istituto: a) doverosità della prestazione, che non modifica un rapporto sinallagmatico già in essere con l'ente pubblico; b) collegamento con un presupposto economico; c) destinazione alle pubbliche spese. Più che il collegamento sub b), andrebbe valorizzata la ratio di favorire il concorso dei consociati a quelle spese e dunque il loro riparto.

⁹ Possono invece darsi – e sempre più frequentemente si danno – tributi connotati anche, se non specialmente, da una ratio regolatoria, redistributiva, ben riferibile al quadro costituzionale, e punitiva. Come conseguenza, la distinzione fra tributi fiscali ed extrafiscali non pare più davvero sostenibile, almeno in termini giuridici.

¹⁰ Con l'opzione per il cinque per mille, i contribuenti scelgono di destinare parte del gettito della propria Irpef ad attività di interesse sociale, svolte da altri consociati. Per alcuni, l'istituto renderebbe il cittadino "padrone" (del gettito) dell'imposta, e risponderebbe anch'esso al principio di sussidiarietà orizzontale. Va però detto che il contribuente sceglie fra beneficiari predeterminati dalla legge.

Da questo punto di vista, una società ideale, fondata *solo* su prestazioni *volontarie*, la cui corresponsione sia rimessa alla scelta dei consociati, non avrebbe bisogno di tributi (per una ricostruzione storica, politica e sociologica del fenomeno tributario, di cui si prospetta, come futura evoluzione, la volontarietà, in una società pervasa da istanze solidaristiche, Boria, 2021, 603, che si rifà a un'idea di Sloterdijk, 2012, 14).

Il tributo, come istituto giuridico, non è per definizione volontario; se lo è, diviene altro, come conferma l'infelice esperienza del contributo di solidarietà, istituito nel 1945 per alimentare il Fondo di solidarietà nazionale. Su un piano filosofico, si può forse concepire un tributo "*di spontaneo adempimento*" (Bartholini, 1957, 77); e si può forse concedere che, nonostante l'obbligatorietà, esso mantenga il connotato della solidarietà (Habermas, 2022, 101)¹¹. Ma, su quello giuridico, resta pur sempre, per ragioni – anche pragmatiche – fondamentali, una prestazione doverosa, siccome e fra l'altro presidiata da sanzioni negative (sulla distinzione fra sanzioni positive e negative, Bobbio, 1969).

3. Sussidiarietà e tributi: un'incompatibilità di fondo.

Questa non è certo stata la sola forma, né quella storicamente prevalente, di concorso alle spese pubbliche. Dall'antica Grecia all'età feudale, fino all'epoca dei Comuni, alle spese collettive provvedevano, con contribuzioni volontarie, i cittadini più abbienti; oppure, vi si faceva fronte con semplici doni al sovrano, o con contribuzioni speciali a fronte di concessioni dell'autorità. Nell'ultima età repubblicana, le finanze romane si fondavano soprattutto su indennità e prestazioni a carico dei popoli assoggettati, e il tributo era, in quel contesto storico, un marchio di sudditanza (Spagnuolo Vigorita - Mercogliano, 1992, 95-98).

Oggi, però, in un contesto giuridico e sociale completamente mutato, e che, fra l'altro, distingue prestazioni personali, come la leva militare, e patrimoniali, il tributo esprime la *sola* modalità, giuridicamente rilevante, di *con-partecipazione*, di *con-corso* dei *con-sociati*, insieme fra loro e in condizioni di uguaglianza, alle spese pubbliche. E, nello Stato costituzionale e pluralista, questa scelta rappresenta anche la sintesi, il compromesso tra le diverse culture politiche – liberale (laico-risorgimentale), cristiano sociale e socialcomunista – dietro alla Costituzione del 1948; diverse visioni del ruolo della persona nella società e dei suoi doveri nei confronti dei consociati, che ne accettavano tutte la centralità e l'impronta solidaristica, ma privilegiando diversi valori politici di fondo (della libertà, della solidarietà e sussidiarietà e della redistribuzione, rispettivamente: Barbera, 1975, 51; Fioravanti, 1993; Luciani, 2014; Romanelli, 2023, 3).

Ora, e come forse già s'intuisce, il principio di sussidiarietà orizzontale, valorizzato nell'articolo 118, quarto comma, Cost., si colloca *oltre* questo schema; ne implica anzi il superamento.

Esso riguarda, infatti, la distribuzione, tra privati e pubblici poteri, dei compiti di *erogazione di servizi e benefici di interesse generale* – delle attività da finanziare, insomma, *non* del loro finanziamento – dovendosi stabilire se essi spettano ai primi o ai secondi. Presuppone, in quest'ottica, che l'intera vita associata sia divisa *orizzontalmente* tra azioni dei privati, in piena autonomia, e dei pubblici poteri (Rescigno, 2002, 19); riconosce la "*profonda socialità*" che connota la persona umana (Corte cost., sent. n. 228 del 2004) e la sua possibilità di realizzare una "*azione positiva e responsabile*"; supera, quindi, l'idea per cui solo il sistema pubblico può perseguire attività di interesse generale, potendovi provvedere, con autonoma iniziativa, direttamente i cittadini (Corte cost., sent. n. 131 del 2020, punto

¹¹ Per il quale "[l]'involucro costituito dalla coercizione giuridica con il quale viene rivestita la solidarietà non ne modifica la natura intrinsecamente volontaria".

4). Il principio di sussidiarietà orizzontale incarna, insomma, appieno il valore della solidarietà (Giuffrè, 2002 e 2006, 5627): presuppone infatti un nucleo di “*libertà sociali*” (Corte cost., sentenze n. 185 del 2018 e n. 300 del 2003), non riconducibili né allo Stato, né al mercato, ma a quelle “*forme di solidarietà*”, di cui favorisce l’esercizio, per creare “*un canale di amministrazione condivisa fra risorse pubbliche e private per la prestazione, in comune, di servizi diretti a elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, secondo una sfera relazionale che si colloca al di là del mero scambio utilitaristico*” (Corte cost., sent. 131/2020, punto 2.1; Rossi, 2020, 56)¹². Gli enti del terzo settore sono esattamente funzionali a questo schema, condividendo, tutti, i medesimi, specifici caratteri (art. 4): perseguono “*il bene comune*” (art. 1), svolgendo “*attività di interesse generale*” (art. 5) e senza finalità lucrative soggettive (art. 8); sono inoltre soggetti a registrazione (art. 11) e a rigorosi controlli pubblici (artt. 90-97).

Però, è un principio *procedurale*, che non dice chi debba svolgere una certa attività, ma come individuarlo, e che va, nella sua applicazione, coordinato con gli altri principi costituzionali e le disposizioni che regolano una certa attività¹³. Non si applica, come tale, se una tal competenza spetta in via esclusiva a un certo soggetto; né può valere per attività, sì di interesse generale, ma che comportano poteri di comando (del pubblico sul privato), e rispetto alle quali il privato non abbia, quindi, libertà di scelta (il cui esercizio è appunto ciò che si intende favorire, rispetto ad interessi generali).

È dunque concettualmente, oltre che giuridicamente, *incompatibile* con il paradigma del concorso alle pubbliche spese, e anche dell’imposizione tributaria: in primo luogo, perché favorisce l’assunzione diretta, dai privati, delle attività di interesse generale che dovrebbero – nello schema del concorso – finanziare, rendendone con ciò non più necessario il finanziamento, appunto (secondo quella concentrazione che si aveva nelle *corvée*, che abbiamo ricordato); e poi, anche ignorando questo aspetto, perché presuppone esattamente quella *volontarietà*, nell’assunzione della prestazione, che assorbe anche l’attività pubblica, che la prestazione tributaria non può giuridicamente avere. Prefigura, insomma, proprio quella società fondata su prestazioni volontarie che si tratteggiava (ed è solo una conseguenza di questo che “si salti” la decisione dello Stato sulla spesa, che comunque resta “a monte”, nella definizione legislativa delle attività di interesse generale, nell’articolo 5 (per Perrone, 2017, p. 451, si tratterebbe di “*uno stravolgimento della struttura dell’imposta*”, che, in effetti, presuppone l’intermediazione dello Stato, fra prelievo e spesa).

È per questi motivi difficile, nell’attuale quadro costituzionale, configurare lo svolgimento di attività di interesse generale, da parte in questo caso degli ETS, come *modalità* di concorso alle spese pubbliche *alternativa* alla prestazione tributaria, ma soggetta alla *medesima* disciplina: sia perché si distingue recisamente da quest’ultima, e dunque non vi si possono adattare i principi e le regole proprie di essa (come vedremo subito); sia perché, ed è implicazione ormai evidente, l’assunzione, da parte del privato, di una spesa altrimenti gravante sulla PA – precisamente: di un’attività – esclude in radice la necessità di finanziarla con risorse pubbliche, rende superfluo un ente impositore e, in definitiva, lo stesso tributo; e comporta, di nuovo, l’applicazione di un regime giuridico completamente diverso.

Sussidiarietà e dovere di concorrere alle pubbliche spese si collocano, insomma, su piani diversi.

Il principio di sussidiarietà orizzontale dovrebbe quindi poter trovare attuazione, nel nostro ordinamento tributario, non già tramite agevolazioni dirette agli ETS, ma col semplice riconoscimento che qui si è *fuori* dal concorso alle spese pubbliche.

La non imponibilità degli utili producibili dagli ETS non si spiega, perciò, come agevolazione rispetto al regime tributario ordinario (Ficari, 2018, p. 68; Boletto, 2020, spec. 200-201, ove però si accetta, come

¹² Dove si ricorda come il Terzo Settore sia (anche) “la più diretta realizzazione del principio di solidarietà sociale”, come già affermato dalla sentenza 75 del 1992, sulle organizzazioni di volontariato.

¹³ Con la conseguenza che, quando si applica, ogni azione rientrante nel dominio del principio spetta in via prioritaria agli individui, e solo in via sussidiaria ai pubblici poteri.

agevolazione, il riconoscimento di una minore capacità contributiva), né come assenza di capacità contributiva (tra questa opzione, e il riconoscimento di una modalità alternativa di concorso, sembra porsi Gianoncelli, 2017, 301), e neppure come riconoscimento di un concorso alle spese pubbliche che si attua in altro modo e direttamente, assumendosene, cioè, la spesa (Zizzo, 2011, 3-4; Miscali, 2011, 49; Castaldi, 2018, 181; Giovannini, 2022, 34). La loro irrilevanza dimostra solo che non occorre finanziare spese pubbliche di cui non vi è più bisogno, venendo meno l'attività che l'ente pubblico deve svolgere. Conferma, inoltre, l'inapplicabilità dello schema tributario e, in fondo, anche del principio di sussidiarietà, che riguarda attività non doverose e non riservate alla PA, all'attività impositiva.

Per cui, nemmeno sotto questo aspetto è concepibile l'immedesimazione, in un ipotetico ETS-ente impositore ed erogatore, fra prestazione patrimoniale e attività da finanziarsi (ma v. Fedele, 2006, 6, per l'ipotesi che il privato possa assurgere ad ente impositore nella cura di interessi pubblici, conservandosi così il dispositivo tributario).

4. L'irrilevanza reddituale delle attività di interesse generale come riflesso della sussidiarietà.

Per caratteristiche giuridiche e modalità operative, gli ETS si collocano, oggi, in un nuovo spazio *tra* il mercato, fondato sullo scambio corrispettivo di beni e servizi, e il settore pubblico, in cui si fronteggiano lo Stato-erogatore e il privato-fruitori. Vi corrisponde un diverso ambito di organizzazione delle *libertà sociali* degli individui, che si muovono in un “nuovo rapporto collaborativo con i soggetti pubblici”, tale da “rendere più efficace l'azione amministrativa nei settori di attività di interesse generale definiti dal CTS” (su questo specifico punto, non sempre valorizzato adeguatamente, Antonini, 2000, 103; Castorina, 2020, 263)¹⁴.

In questo ridefinito “terzo settore”, vengono a mancare gli stessi presupposti impositivi, nei termini in cui li si è tradizionalmente concepiti, cioè come espressione di forza economica prodottasi *dentro* ai meccanismi del mercato e dell'autonomia privata (diverso è invece dire che quei presupposti si realizzano, ma non esprimono capacità contributiva, o ne esprimono una differente: così, Giovannini, 2022, 33; Boletto, 2020, 201).

Non può in altri termini applicarsi, a questi enti, la disciplina – e i concetti giuridici che ne sono stati dedotti – pensata negli anni Settanta per gli enti lucrativi, che operano invece *sul mercato*, e solo in parte adattata ad enti non lucrativi sì, ma di natura erogativa (vivevano, cioè, di liberalità, senza autofinanziarsi) e senza tutti i vincoli e i controlli degli ETS (Castaldi, 1999). Quell'adattamento si è infatti compiuto senza modificare i capisaldi del sistema impositivo tarato sugli enti lucrativi, con una serie di norme percepite, per lo più, come deroghe ad esso.

Prima del CTS, l'imposizione dei redditi degli enti collettivi si reggeva in effetti su poche regole fondamentali, rispetto alla quale quelle riservate agli enti non lucrativi potevano leggersi come specificazioni o, appunto, deroghe: a) la regola per cui tutto il reddito prodotto dall'ente dev'esser tassato, nel periodo d'imposta in cui è prodotto e indipendentemente dalla destinazione; b) la distinzione tra enti commerciali e non commerciali in base alle *modalità di gestione* – se, oggettivamente, l'attività è preordinata al pareggio o al conseguimento di un profitto – e alle *forme giuridiche*, con applicazione di regimi impositivi diversi, di cui solo il primo (per gli enti commerciali) implicante l'imposizione di tutto il reddito prodotto dall'ente, unitariamente considerato; c) l'irrilevanza, a quei fini, dello scopo – lucrativo o meno – e del *tipo* di attività svolta.

¹⁴ Sempre, Corte cost., sent. 131/2020, punto 2.1, per la quale l'articolo 55, CTS, sulla co-programmazione e la co-progettazione fra PA ed ETS, rappresenta “una delle più significative attuazioni del principio di sussidiarietà orizzontale”.

In questo assetto, si inseriva l'eterogenea platea di enti con fini ideali, la cui attività poteva rientrare fra quelle produttive di redditi *non* commerciali, e dunque non imponibili, a condizione che fosse gestita con modalità *non* economiche – cioè, con produzione di ricavi inferiori ai costi. La gestione oggettivamente economica, con ricavi pari *almeno* ai costi, conduceva, infatti, al regime delle attività commerciali, secondo uno schema rigidamente binario, ma tutto sommato in linea con l'idea che le attività economiche puntassero necessariamente al profitto, e non inadeguato a realtà erogative (la disciplina fiscale è insomma "tarata" sulle modalità oggettive di gestione dell'attività, secondo criteri che risalgono alla precedente esperienza dell'imposta sulla ricchezza mobile: Canè, 2021, 41).

Deroghe a questo sistema si sono avute, ma circoscritte, e non hanno nel complesso alterato la logica di una disciplina di rilevazione oggettiva della ricchezza prodotta, che non dava importanza alla sua destinazione, ma alla mera produzione, né, quindi, alle finalità ideali dell'ente¹⁵.

Il CTS ha rovesciato i cardini (anche) di questo assetto, recependo importanti cambiamenti maturati già in seno al diritto commerciale e civile (e accolti dalla legge delega 106/2016 e nel d.lgs. 117/2017, spec. art. 2). Si è ad esempio acquisita consapevolezza della neutralità delle forme giuridiche rispetto all'attività esercitata e ai fini, lucrativi o meno, con conseguente possibilità di impiegare la forma societaria anche per attività con fini ideali¹⁶. Più delle modalità di gestione, assume di conseguenza rilievo il *tipo* di attività e l'assenza di lucro "soggettivo", cioè, la destinazione dell'eventuale profitto ai membri dell'organizzazione¹⁷, i vincoli (legali o statutari) e i controlli, cui l'ente è sottoposto.

Attività di interesse generale, tassativamente previste, divieto di distribuzione di utili e avanzi di gestione, obbligo di registrazione e controlli pubblicistici, definiscono pertanto lo statuto di una categoria, in cui rientrano enti oggettivamente deputati, non alla produzione di ricchezza da ripartire fra gli individui, ma alla *co-amministrazione* di attività di interesse collettivo; e, per questo, organizzativamente preordinati alla remunerazione dei soli costi, o poco più.

La disciplina fiscale ha così potuto (dovuto) superare l'irrilevanza dello scopo ideale e della destinazione del reddito, indicati sopra, prendendo atto di questi importanti cambiamenti. Lo confermano la norma che esclude l'imponibilità di utili e avanzi delle imprese sociali, se reinvestiti nell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (artt. 18 e 3, d.lgs. 112); quella che considera non commerciali, e dunque non imponibili, le attività di interesse generale svolte dagli ETS – *diversi* dalle imprese sociali – in modo tale che i corrispettivi non eccedano i costi, se non entro un margine ragionevole (il sei per cento) e per non più di tre periodi consecutivi (art. 79, commi 2 e 2-bis, d.lgs. 117); e l'ultima, collegata alla precedente, che lega la qualifica di ETS *non* commerciale alla prevalenza delle entrate da attività non commerciali – incluse quelle di interesse generale, svolte con modalità appunto non commerciali, come sopra definite (art. 79, comma 5)¹⁸.

¹⁵ Le tecniche principali sono state l'irrilevanza di alcuni corrispettivi, per certe associazioni, e, soprattutto, la "decommercializzazione" (ss. l'esclusione della natura fiscalmente commerciale) dell'attività oggettivamente d'impresa, che è stata spinta, con la disciplina delle Onlus (d.lgs. 460/1997), fino all'attività principale dell'ente – in deroga, dunque, all'assunto fondamentale, per cui la qualifica fiscale dipenderebbe dalle oggettive modalità di svolgimento dell'attività.

¹⁶ È la despecializzazione dell'impresa, riferibile già all'impresa esercitata da enti pubblici, di cui agli artt. 2201 e 2093 c.c., ma anche alle cooperative sociali e all'impresa sociale, istituita dal d.lgs. 155/2006.

¹⁷ Precorritrice, in questo senso, l'esperienza delle società benefit e, oggi, la disciplina dell'impresa sociale, contenuta nel d.lgs. 112/2017.

¹⁸ Per l'art. 79, comma 5-bis, rientrano tra le entrate non commerciali, ovviamente, i contributi, anche erogati da pubbliche amministrazioni per lo svolgimento convenzionato della attività di interesse generale, le raccolte fondi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative dell'ente; ma anche una serie di corrispettivi che le organizzazioni di volontariato e le associazioni percepiscono a fronte della cessione di beni, acquisiti a titolo gratuito o prodotti dai volontari (artt. 84 e 85, d.lgs. 117) – tutte previsioni in gran parte già contenute nel Tuir, ma opportunamente legate a un nuovo, e unitario, statuto normativo. Va anche segnalata, sempre nel comma 2, art. 79, la nozione, di nuovo conio,

Sicché, anche la gestione economica, organizzata, cioè, almeno per pareggiare i costi, non genera (più) reddito d'impresa, e si definisce un'area di *irrilevanza fiscale*, nient'affatto agevolativa ma *strutturale*, che riflette il carattere appunto peculiare degli ETS. Mentre il criterio di prevalenza, individuato dal comma 5, consente all'ETS di svolgere *anche* attività strutturalmente preordinate al profitto (ss. con ricavi superiori ai costi), purché restino quantitativamente *inferiori* a quella (o quelle) di interesse generale e, dunque, puramente funzionali al suo finanziamento.

Si è in sostanza adeguato l'assetto dell'imposizione reddituale a enti che perseguono sì fini ideali e nell'interesse della società civile, ma (anche) autofinanziandosi, e dunque svolgendo, accanto a quella principale, attività che producono ricavi superiori ai costi (ma sempre senza possibilità di distribuzione ai membri, vigendo comunque i vincoli legati alla qualifica di ETS).

Finché opera *con queste* modalità, l'ETS, per caratteristiche e finalità, si pone in definitiva *fuori* dalla logica del mercato, e se ne giustifica uno statuto, anche fiscale, strutturalmente *diverso* da quello di enti che operano, invece, *nella* logica dello scambio corrispettivo. Adattando agli ETS (e non anche alle imprese sociali)¹⁹ la nozione (fiscale) di non commercialità, secondo uno schema di rilevazione oggettiva delle modalità di produzione della ricchezza, si è anche potuto evitare il divieto di aiuti di Stato, che, nella giurisprudenza europea, non distingue notoriamente in base alle finalità, sociali o lucrative, dell'ente, ma, appunto, all'oggettiva attinenza al mercato dell'attività che svolge – però a queste condizioni, e come detto, mancante²⁰.

5. Carattere ordinario, non agevolativo, di quella disciplina.

Se, dunque, ETS e imprese sociali operano *fuori* dal mercato tradizionale, secondo nuove modalità di collaborazione con la PA, ispirate alla sussidiarietà, le norme sull'imposta reddituale, che abbiamo considerato, ne definiscono un nuovo statuto fiscale: anch'esso *ordinario* (Giovannini, 2022, 37) ma distinto da quello riservato agli altri enti collettivi, perché ispirato a principi *diversi*, ma non incompatibili, con quello (non eccezionale, dunque: Bobbio, 1957, 605).

di “costo indiretto”, fra quelli rilevanti per il raffronto, che si presta ad includere anche i costi figurativi dei volontari, ad esempio, e di tutti quei beni e servizi non scambiabili sul mercato.

¹⁹ Si è vista una disparità di trattamento fra imprese sociali ed ETS, a danno dei secondi, i cui redditi non sarebbero imponibili solo al ricorrere della non commercialità, condizione invece non posta ai primi. Il punto meriterebbe un approfondimento, ma si può sin d'ora rilevare che una disparità sussiste nella misura in cui le fattispecie siano comparabili sotto il profilo rilevante, questione in realtà dubbia. In questa critica, si considera infatti la disciplina delle imprese sociali come generale, e quella degli ETS come speciale, rispetto ad elementi comuni a entrambi, il perseguimento di interessi generali e il divieto di distribuzione degli utili, e che definirebbero, sempre in tesi, una stessa (nuova) manifestazione di capacità contributiva. Ma la critica perde forza, se se ne negano i presupposti. In disparte che lo statuto dell'impresa sociale presenterebbe un profilo unitario e aspetti aggiuntivi, come la governance multistakeholders, rispetto a quello, invece variegato, degli ETS, che imprese non sono, il punto è che le une e gli altri non realizzano – in questo nuovo assetto – i presupposti dell'imposizione e non concorrono alle spese pubbliche. Non imponibilità degli utili e riqualificazione dell'attività sono solo tecniche diverse per assicurare la non imposizione di utili che, quando vi sono, non esprimono capacità contributiva. Non dissimile, sotto questo profilo, dalla decommercializzazione, che l'esperienza conferma essere l'opzione più collaudata per rilevare la ricchezza eventualmente prodotta dagli ETS.

²⁰ Si è in sostanza disegnato – per riprendere le parole della sentenza 131 – “un modello organizzativo ispirato non al principio di concorrenza ma a quello di solidarietà” e, in quest'ottica, il criterio del pareggio soddisferebbe la condizione della mancanza di profitto. Quanto al divieto di aiuti di Stato, si richiama, solitamente, la sentenza Cassa di Risparmio di Firenze (Corte giust. CE, 10 gennaio 2006, C-222/04) e, in materia di concorrenza negli appalti pubblici, la sentenza Spezzino (Corte giust. UE, 11 dicembre 2014, C-113/13).

Quelle norme non derogano alla disciplina del Tuir, ma definiscono un'area di irrilevanza, rispetto ad essa, che può assimilarsi a una *esclusione* (Basilavecchia, 2002, 421)²¹. Non, dunque, agevolazioni, perché non corrispondono a una minore capacità contributiva degli ETS rispetto a quella di enti strutturalmente e funzionalmente *diversi*; né esprimono un trattamento di favore rispetto al regime ordinario del Tuir, che si traduce nella riduzione di un obbligo tributario altrimenti dovuto, perché coerente con una capacità contributiva comunque riscontrabile (Corte cost., sent. 120/2020, punto 4.1; La Rosa, 1994, 410 e Fiorentino, 2022, 245, per le diverse definizioni di agevolazioni, che si devono a un considerevole ampliamento della nozione di capacità contributiva, che rende difficile individuare la disciplina ordinaria, alla quale rapportare la deroga)²².

Qui, come si è detto, manca la capacità contributiva, perché non si verifica il presupposto dell'imposta sul reddito: il reddito, se vi è, non si offre quale oggetto dell'imposta, e questo non perché esso non sia nella disponibilità dell'ente, ma perché si è *oltre* il paradigma della contribuzione a mezzo dell'imposta, che presuppone, sempre e comunque, un'attività pubblica da finanziare con risorse prestate dall'economia privata. Elementi, come visto, qui assenti, perché la produzione di ricchezza e la sua destinazione a finalità pubblicistiche si risolvono entrambe *all'interno* dell'ETS (che si autofinanzi).

In quest'ottica, il principio di sussidiarietà orizzontale *non* è stato attuato inserendo agevolazioni rispetto a un regime ordinario (quello del Tuir) inapplicabile agli ETS, quanto ridefinendo *funditus* quest'ultimo – da considerarsi esso stesso *ordinario* – per gli enti che ne (della sussidiarietà) sono espressione.

Più che una nuova modalità di concorso alle spese pubbliche, allora, si ha, come osserva la Corte costituzionale, *compartecipazione* del terzo settore all'amministrazione di attività di interesse generale, una co-amministrazione, appunto – che è cosa molto diversa, e che comporta una disciplina sostanzialmente assimilabile a quella degli enti pubblici.

Da questo punto di vista, si spiega anzi la scelta di prevedere per gli ETS *non* un'esclusione soggettiva, come dispone l'articolo 74, Tuir, per gli organi e le amministrazioni dello Stato, né l'esclusione della natura commerciale di attività che sarebbero altrimenti tali (c.d. decommercializzazione), come per le funzioni statali svolte da enti pubblici (art. 74, comma 2, lett. a), Tuir); al contrario, si è *estesa* la definizione di attività *non* commerciale, cui consegue la non imponibilità di eventuali utili. Come per lo Stato e le sue amministrazioni, si è insomma riconosciuto che anche gli ETS si collocano *fuori* dal mercato e dal concorso alle spese pubbliche, ma nei limiti in cui, appunto, operino per autofinanziarsi (per un'ipotesi di estensione del regime dello Stato, appunto, Castaldi, 2013, 75)²³.

Si capisce, quindi, come si prestasse bene a disciplinare (anche) questa nuova realtà la distinzione oggettiva fra attività commerciali e non, opportunamente adattata.

Possono leggersi in questo senso anche le norme relative alle attività di enti associativi del terzo settore, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, tutte in gran parte già presenti nel Tuir e riprodotte, con modifiche minori, nel CTS, come aggiunte o specificazioni della disciplina generale (*ex art.* 79). Nel

²¹ L'esclusione concorrerebbe, secondo la dottrina, semplicemente a definire, in negativo, l'ambito dell'imposizione (il presupposto o la fattispecie impositiva, per chi li distingue); l'esenzione sottrarrebbe invece all'imposta fattispecie che, di regola, vi rientrerebbero – con norme derogatorie, dunque. In realtà, si è oggi un po' perso il senso della distinzione, per un uso legislativo piuttosto indifferente dei due termini.

²² Tanto è vero, che il sindacato costituzionale sulle agevolazioni si riduce sempre più spesso al giudizio di ragionevolezza, che non richiede, come noto, un termine di raffronto.

²³ Qui ha pesato non poco, come si diceva, l'interpretazione prevalente del divieto di aiuti di Stato, che non dà rilievo, di per sé, al tipo di attività svolta. Ma anche se non si fosse trattato di tutelare la concorrenza, sarebbe comunque difficile rinunciare alla distinzione fra enti commerciali e non, che ha una lunga esperienza applicativa, e ai vantaggi che il regime della commercialità comporta – in termini di oggettiva rilevanza della ricchezza prodotta e dei consumi comunque erogati dagli ETS ad altri contribuenti. Del resto, la stessa disciplina del Tuir non dà, come detto, rilievo allo scopo ideale dell'ente.

nuovo assetto del CTS, esse per lo più confermano l'irrelevanza reddituale di attività che, pur potendo comportare atti di scambio (cessioni di beni o prestazioni di servizi), o non hanno un'oggettiva attinenza al mercato, o, se pure potrebbero averla, ne stanno comunque "fuori", perché corrono fra l'ente e i suoi iscritti e attuano direttamente gli scopi istituzionali²⁴.

Così è, ad esempio, per la norma che esclude la natura commerciale della vendita di beni, prodotti dai volontari o acquisiti da terzi a titolo gratuito, curata direttamente dall'organizzazione di volontariato in occasione, ad esempio, di raccolte fondi²⁵; della cessione anche a terzi, da parte di un'associazione politica, di proprie pubblicazioni, per diffondere un certo programma politico²⁶; e, in generale, di tutte le attività rese dall'associazione agli associati, ai famigliari o ad altre associazioni, in aderenza agli scopi istituzionali, anche se verso corrispettivi specifici²⁷. Come hanno natura ricognitiva le norme che escludono l'imponibilità – anche per l'imposta sugli intrattenimenti – delle quote o dei contributi associativi, ossia di somme comunque redditualmente irrilevanti per l'ente²⁸.

Confermano, e delimitano, questo ambito di irrilevanza fiscale le norme che, al contrario, sanciscono la natura commerciale di attività che implicano uno scambio di prestazioni, anche – ma non necessariamente – estranee allo scopo associativo, che gli associati potrebbero ben procurarsi sul mercato²⁹. In questi casi, la correlazione fra quota, o corrispettivo, e prestazione indica un atto di scambio oggettivamente riconducibile a una fattispecie reddituale, rispetto al quale l'ente si pone come un qualsiasi soggetto che operi sul mercato. Se ne giustifica pertanto l'imponibilità, sempre che i ricavi non superino i costi effettivi, se non per un esiguo margine, secondo quel criterio quantitativo valido per tutti gli ETS, e che non preclude l'autofinanziamento³⁰.

Benché non inappuntabile sul piano redazionale, la scelta di riprendere (forse un po' troppo "a piene mani") l'impianto normativo del Tuir, e con esso la tecnica della "decommercializzazione", consente (dovrebbe consentire) di sceverare, tra rapporti associativi mutevoli e poco formalizzati, quelli indipendenti da interessi personali degli associati e quelli in cui la qualità di socio è strumentale a ricevere prestazioni comunque acquisibili sul mercato; e, in quest'ottica, riservare solo ai prime, e non ai secondi, l'irrelevanza fiscale (sulla difficoltà di rilevare i presupposti fiscalmente rilevanti, nell'attività delle associazioni, Lupi, 1996, 334).

²⁴ Vi si aggiunge l'esenzione per i redditi degli immobili, destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale (artt. 84, comma 2, e 85, comma 7, d.lgs. 117). Di questa norma si dovrebbe invero prospettare l'estensione a tutti gli ETS, non sembrando esservi valide ragioni per limitarla a organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale.

²⁵ Art. 84, 1° comma, d.lgs. 117, già previsti nella l. 266/1991; per le APS, un'identica previsione e nel comma 6, art. 85.

²⁶ Per le associazioni di promozione sociale, v. l'art. 85, comma 2, d.lgs. 117, già comma 3, art. 148, Tuir, che si riferiva appunto, tra le altre, alle associazioni politiche.

²⁷ Art. 85, 1° comma, già comma 3, art. 148, Tuir; per gli altri enti associativi, cfr. comma 6, art. 79, Tuir.

²⁸ Comma 6, art. 79, d.lgs. 117; per le APS, comma 5, art. 85 – ma già nel 1° comma, art. 148, Tuir.

²⁹ Comma 6, art. 79, d.lgs. 117, che qualifica come commerciali le cessioni e prestazioni fatte verso corrispettivi specifici, sempre che non sia rispettata la condizione del pareggio, o dei ricavi marginali; per le APS, v. comma 3, art. 85 (già comma 4, art. 148, Tuir, e, per l'Iva, art. 4, comma 4, 2° per., d.p.r. 633/1972, però abrogato dal 1° gennaio 2024).

³⁰ Con una formulazione un po' disarticolata, frutto di interventi successivi, si considera in sostanza non commerciale anche questo genere di attività, come già dispone il comma 2, art. 79, per le attività di interesse generale (che, lo ricordiamo, sono l'oggetto esclusivo o principale degli ETS). La definizione di attività non commerciale, posta dal comma 2, si applica, insomma, anche alle attività prestate dalle associazioni ai propri associati. Non vale invece ai fini dell'Iva, dove, come vedremo, queste prestazioni sono comunque attratte al regime di esenzione, a prescindere dalla loro redditività (infra, par. 7).

6. *Segue. Nelle imposte indirette e nei tributi locali.*

Possono spiegarsi allo stesso modo, cioè, come ricognitive di una sostanziale irrilevanza fiscale, le norme che escludono l'applicazione delle imposte di registro³¹ e ipo-catastali, di bollo, e sulle successioni e donazioni, rispetto ad atti, contratti e trasferimenti gratuiti ricevuti dagli enti del terzo settore (stavolta, senza poco sostenibili differenziazioni fra enti associativi e non). Nei limiti in cui lo consentiva la configurazione normativa del presupposto, si è anzi avuto cura di circoscrivere la non imponibilità all'attività di interesse generale, in un ideale parallelo con le attività degli enti pubblici.

Così, eredità, lasciti e donazioni ricevute dagli ETS, e utilizzati nelle attività di interesse generale, non scontano né l'imposta successoria, né quelle ipo-catastali – anche qui, in sostanziale continuità col regime riservato allo Stato e agli enti pubblici³²; le modifiche statutarie sono esenti dal registro, se recepiscono modifiche o integrazioni normative, mentre l'imposta è fissa per tutte le altre modifiche, come per atti, contratti, convenzioni e ogni altro documento relativo alle attività di interesse generale, svolte in base ad accreditamento, contratto o convenzione con le amministrazioni pubbliche; così anche per gli atti onerosi e traslativi della proprietà di beni immobili, o costitutivi di diritti reali di godimento, a favore di *tutti* gli ETS, sempre che gli immobili “*siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale*” (la ripetizione dell'avverbio “*direttamente*” e dell'aggettivo “*diretta*”, nel comma 4, art. 82, indica una certa attenzione nel circoscrivere la non imponibilità appunto alle attività che non sconfinano nel mercato, sicché non si è ritenuto di escludere gli ETS commerciali)³³.

Più articolato il discorso per l'imposta sul possesso degli immobili (Imu) e per il tributo sui servizi indivisibili (che ha assorbito, fra gli altri, la tassa sui rifiuti), entrambi di competenza dei Comuni e dunque ispirati, a differenza dei tributi erariali, anche, se non soprattutto, al principio del beneficio (per cui, in sostanza, il tributo dovrebbe riflettere anche il valore dei servizi offerti dall'ente locale: Giovanardi, 1999; Marello, 2003 e 2006, sulla natura storicamente ibrida del tributo, che riflette anche un indice significativo di capacità contributiva)³⁴. È stata riprodotta, solo per gli ETS *non* commerciali, l'esenzione degli immobili destinati (esclusivamente) a una serie di attività di rilievo sociale³⁵, purché svolte con modalità *non* commerciali, com'era già previsto, per tutti gli enti *non* commerciali, per la previgente Ici³⁶.

Ora, rispetto a una disciplina che non differenzia l'imposizione in ragione delle caratteristiche soggettive del possessore, ma unicamente di quelle dell'immobile³⁷, sono concepibili gradazioni – ad esempio, nell'aliquota –

³¹ Ne è in realtà spesso prevista la misura fissa, che però non cambia il senso di quanto scritto: la tassa fissa di registro è normalmente vista come corrispettivo del servizio pubblico di registrazione degli atti, che prescinde dalla capacità contributiva del richiedente.

³² Cfr. art. 82, comma 2, d.lgs. 117. Anche la formulazione riflette qui la sostanza giuridica di un'esclusione, analoga a quella già riconosciuta dagli artt. 3 e 10, rispettivamente, dei d.lgs. 346 e 347 del 1990, tuttora applicabile ai trasferimenti ricevuti dai soli enti religiosi civilmente riconosciuti, non relativi alle attività di interesse generale (comma 2, art. 82).

³³ L'imposta di bollo invece non si applica agli atti e documenti prodotti, o richiesti, dagli enti del TS. Si dovrebbe approfondire perché alcune di queste norme non valgono per le imprese sociali, le donazioni ricevute dalle quali restano, ad esempio, imponibili. La forma societaria, che queste possono assumere, non basterebbe a giustificarlo.

³⁴ Il possesso di un patrimonio è anche, e da sempre, indice di capacità contributiva. Solo che tende a prevalere, in molti aspetti della disciplina di questi tributi, il collegamento tra (governo del) territorio e potestà finanziaria.

³⁵ Il comma 6, art. 82, menziona quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, e altre, indicate nella l. 222/1985, art. 16.

³⁶ Art. 7, lett. i), d.lgs. 504/1992 e, in seguito, art. 9, comma 8, d.lgs. 23/2011. Oggi, la disciplina dell'Imu è nella l. 160/2019, e, per quanto ci interessa, nel comma 759, lett. g), dove, tra gli immobili esenti spiccano, a proposito, quelli a uso pubblico o di interesse collettivo.

³⁷ In base a un diritto di proprietà, o ad altro diritto reale di godimento. Sul carattere in questo senso “reale” dell'imposta, di recente, Corte cost., sent. 209 del 2022, punto 2.

legate ai caratteri di questo, siccome espressivi di un diverso valore dei servizi locali ad esso riferibili (e di una diversa capacità contributiva del possessore). Anche la destinazione d'uso può ben assumere rilievo.

In quest'ottica, l'esenzione per gli immobili destinati *esclusivamente* ad attività sociali, da parte di ETS che *non* operano sul mercato, equivale, tecnicamente, a un'aliquota zero, e corrisponde all'esenzione da sempre riconosciuta agli immobili dello Stato e delle amministrazioni pubbliche, destinati esclusivamente a compiti istituzionali. Può, quindi, alternativamente leggersi o come conferma della estraneità all'imposizione dello Stato, e così degli ETS; o come misura identicamente derogatoria, e quindi agevolativa, ma rispetto a tributi ispirati alla (diversa) logica del beneficio. In ambo i casi, non si pone un tema di capacità di contribuire alle spese pubbliche, né per il primo, né per i secondi (o perché si è fuori dal circuito impositivo, o, se si preferisce, perché si è dentro, ma in una logica di beneficio, appunto (sul beneficio, come ragione giustificatrice del tributo, concorrente con quella solidaristica, Stevanato, 2014)³⁸.

Si conferma, insomma, quell'ideale continuità ravvisabile fra amministrazione pubblica ed ETS, quali enti della sussidiarietà impegnati, *fuori* dal mercato e accanto alla prima, nella cura di interessi generali.

Il riferimento alle modalità non commerciali (di svolgimento dell'attività) è elemento ultroneo rispetto a questa disciplina, e utile a rispettare la normativa europea della concorrenza, ma che non muta la sostanza delle norme che abbiamo ricostruito³⁹.

7. *La particolare attuazione della sussidiarietà nella disciplina dell'Iva.*

Nella disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, la sussidiarietà ha trovato un'attuazione particolare, che potrebbe sembrare insoddisfacente, perché gli ETS, per quanto riguarda le attività di interesse generale, non sono stati del tutto esclusi dal meccanismo applicativo del prelievo (come sin qui ci si aspetterebbe). Su questa scelta hanno inciso i vincoli europei, che richiedono un'attuazione quanto più possibile omogenea dell'imposta, con la quale va raccordata (anche) la nuova disciplina della sussidiarietà. Rispetto a operazioni oggettivamente considerabili come cessioni di beni o prestazioni di servizi, la struttura particolarmente rigida del tributo non lascia, in altri termini, "spazi vuoti", e attrae, al suo ambito applicativo, anche gli enti pubblici (che ne restano esclusi solo nell'ambito delle funzioni di diritto pubblico, cioè, quando si avvalgono di poteri autoritativi preclusi ai privati). In questo quadro, non potevano non collocarsi anche gli ETS, anche per le attività di interesse generale.

Si tratta, forse, di una fase di passaggio, aperta a sviluppi. Non si potrà, però, non tener conto dei vincoli strutturali di un'imposta concepita, probabilmente, in funzione di un'accezione particolarmente ampia di mercato, che non permette distinzioni rispetto al terzo settore.

La disciplina Iva, riservata agli ETS, va in effetti valutata considerandone il peculiare meccanismo attuativo: l'imposta è strutturata per colpire una capacità contributiva – il consumo di beni o servizi – esterna ad essa, manifestata, cioè, da soggetti – i consumatori – non coinvolti nella sua applicazione. Costoro non hanno, in altri

³⁸ Del resto, si discute, da sempre, se, alle tasse, quale corrispettivo per i servizi offerti dallo Stato, si applichino i vincoli posti dal principio di capacità contributiva. Vi è chi lo nega – anche la Corte costituzionale in passato lo ha fatto – e pure chi ha escluso le tasse dalle prestazioni tributarie, come residuo di una concezione ormai superata del ruolo dello Stato.

³⁹ Per gli altri tributi locali, il comma 7 consente agli enti locali di disporre riduzioni ed esenzioni a favore sempre dei soli ETS non commerciali. Ma questa previsione non muta la sostanza del ragionamento, perché su questo genere di prelievi l'impronta del beneficio è ancora più forte – il che li avvicina più ai prelievi commutativi-patrimoniali, che a quelli tributari. Piuttosto, ci si potrebbe chiedere se fosse necessario circoscrivere l'esenzione agli ETS non commerciali, negandola a quelli commerciali, per identiche attività di rilievo sociale svolte con modalità non commerciali. Vi sarebbe anche da valutare se non possa estendersi l'elenco delle attività rilevanti, oltre quello posto dal comma 6.

termini, obblighi verso il fisco, perché l'onere economico del tributo gli è addossato in via di rivalsa, cioè all'acquisto del bene o del servizio. Il tributo è invece riscosso dall'operatore economico, che cede il bene o presta il servizio, e che, grazie alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, e alla rivalsa di quella dovuta sulle vendite, lo trasla tecnicamente sul consumatore, appunto.

Esigenze di tutela del mercato unico, che sono alle origini del tributo, impongono che ogni atto di consumo rientri identicamente (cioè, con egual trattamento) nel dominio dell'imposta, la quale va per questo applicata da tutti coloro che svolgono un'attività economica indipendente, e che possono appunto effettuare, dietro corrispettivo, operazioni oggettivamente considerabili come cessioni di beni o prestazioni di servizi⁴⁰. Di qui, il collegamento degli obblighi di applicazione dell'imposta all'oggettivo compimento di questi atti, non alle caratteristiche soggettive dell'operatore economico, onde evitare differenziazioni ingiustificate, dal punto di vista del mercato (ossia, dei consumatori, veri contribuenti); e di qui pure la regola che attrae al tributo anche le operazioni fatte, nell'esercizio d'impresa, da enti che non hanno ad oggetto, esclusivo o principale, appunto un'attività d'impresa (Cedro, 2016, 480).

Altro aspetto importante, legato a questo, è che l'intera disciplina è concepita in ragione delle caratteristiche *oggettive* delle operazioni, che riflettono appunto la capacità contributiva che giustifica l'imposta: così, a certi consumi corrispondono aliquote ridotte, o un regime di esenzione, come per molte delle prestazioni effettuate dagli ETS (assistenziali, educative, sanitarie e socioeducative, di cui all'art. 10, d.p.r. 633/72). Solo che l'esenzione *non* è, di regola, un beneficio per l'operatore: a differenza delle imposte sul reddito, dove comporta una riduzione dell'imposta, in ambito Iva, l'esenzione *svantaggia* il soggetto passivo, perché implica l'indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti⁴¹. In sostanza, è un beneficio per il consumatore, che non subisce l'addebito dell'imposta, ma un *maleficio* per l'operatore, che ne resta di conseguenza inciso (non potendo detrarre l'imposta assolta sugli acquisti da un'imposta che non può applicare sulle vendite)⁴².

Il legislatore si è allora mosso nei pochi spazi che questo contesto normativo, per come inteso finora, lasciava: principalmente, estendendo il regime di esenzione, già previsto per le Onlus, alle prestazioni assistenziali, educative, sanitarie e socioeducative, di cui all'art. 10, d.p.r. 633/72⁴³, fatte dai soli ETS non commerciali; e poi, escludendo l'imponibilità di alcune (poche) prestazioni ricevute da questi soggetti, nell'ambito delle loro attività istituzionali – così eliminando a monte l'imposta altrimenti indetraibile⁴⁴.

⁴⁰ Il corrispettivo non deve cioè mancare, né essere simbolico, e le operazioni devono essere compiute con una certa abitudine e professionalità, non potendo aversi attività economica diversamente. Peraltro, la normativa nazionale ha recepito la nozione di attività economica, prevista dalla direttiva Iva, come attività d'impresa, ponendo il problema se vi rientrino anche attività che raggiungono, al più, il pareggio, come appunto quelle degli ETS prevalentemente erogativi (sicuramente considerabili attività economiche). Dalla sua soluzione – a nostro avviso, positiva – dipende, in ultimo, la razionalità della scelta del legislatore, che ha, come diremo subito, trasposto la nozione di ETS non commerciale, di cui all'art. 79, nella disciplina delle esenzioni Iva (sul condivisibile presupposto, quindi, che anche le attività che chiudono in pareggio rientrano nel dominio Iva).

⁴¹ Sui soli acquisti afferenti alle prestazioni esenti. In quest'ottica, la separazione delle attività consente di isolare le operazioni esenti, riconducibili idealmente alle attività di co-amministrazione del terzo settore, e limitare quindi solo ad esse l'indetraibilità.

⁴² Alla logica di neutralità dell'imposta, che preserva il diritto di detrazione dell'operatore, si oppone, e prevale, l'esigenza di graduare l'imposizione in funzione della capacità contributiva espressa dai singoli atti di consumo, o – se si preferisce – di favorirne alcuni, in luogo di altri (dipende, di nuovo, da come si intenda l'agevolazione e, in ultimo, la funzione del tributo). Che si sia scelto di addossare l'onere del tributo agli operatori economici, vietando la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, e non all'erario, consentendone ad esempio il rimborso, segna in effetti una significativa deviazione dal modello teorico che abbiamo tratteggiato. Dipende, tuttavia, da ragioni anche strutturali, il cui approfondimento va oltre le possibilità di queste note.

⁴³ In particolare, sono le prestazioni indicate ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter) dell'articolo 10

⁴⁴ Sono le operazioni di divulgazione pubblicitaria, svolte anche gratuitamente (art. 3, comma 3, d.p.r. 633/72, mod. dal comma 7, lett. a), art. 89, d.lgs. 117). Ma, in generale, si intendono riferite agli ETS non commerciali, diversi dalle imprese sociali con veste societaria, tutte le disposizioni riferite alle Onlus (comma 7, art. 89). Restano poi

Rispetto a operazioni che, per sistematicità e caratteristiche, rientrano oggettivamente nell'ambito del tributo, si è in sostanza individuata nell'esenzione un'applicazione-tipo della sussidiarietà: non potendo detrarre l'imposta sugli acquisti, l'ETS finisce infatti per sopportare, al posto dello Stato, il costo della prestazione (Perrone, 2017, 437) – che non dovrebbe, però, essere recuperato maggiorando il prezzo di vendita (la traslazione economica, non vietata anche perché praticamente incontrollabile, vanificherebbe infatti l'intero dispositivo normativo).

Se ne può forse capire in questo senso l'estensione ai rapporti infrassociativi⁴⁵ e, soprattutto, la limitazione (dell'esenzione) agli ETS *non* commerciali, che, come visto, operano prevalentemente per coprire i costi. L'impiego di una qualificazione – ETS *non* commerciale – apparentemente poco compatibile con il sistema Iva⁴⁶ potrebbe esprimere una certa cautela nei confronti di ETS che operano per il profitto, e, per ciò, più inclini a "scaricare" il costo dell'imposta indetraibile sul consumatore (con sovvertimento della logica stessa della sussidiarietà). Implicherebbe tuttavia, coerentemente sviluppata, l'irrilevanza, e quindi l'esclusione, ai fini di un'imposta che presuppone comunque un mercato, qui non chiaramente identificabile.

La differenza, innegabile, nel regime di operazioni oggettivamente identiche (Montanari, 2018, 389; Ortoleva, 2020, 533)⁴⁷ presenta, allora, il conto di una riforma che non poteva escludere gli ETS da un'imposta a forte impronta "mercato-centrica", come sarebbe stato opportuno per chi opera *fuori* dal mercato (anche europeo), ma che non ha, fin qui, potuto (o voluto) svolgere tutte le implicazioni della sussidiarietà⁴⁸.

8. *Le (vere) agevolazioni tributarie per gli ETS.*

Rispetto a questo quadro, le (vere) agevolazioni per gli ETS, in materia reddituale, riguardano per l'appunto fattispecie che ricadrebbero nella disciplina ordinaria del Tuir (cui il CTS, come detto, si affianca).

È il caso del regime (opzionale) di determinazione forfettaria del reddito delle attività *commerciali* eventualmente svolte (in via secondaria) dall'ETS (che si qualifichi, quindi, come non commerciale)⁴⁹. Il reddito imponibile si determina su base forfettaria, in deroga, quindi, alla determinazione analitica (in base, cioè, a costi effettivi e documentati). Si può in questo caso parlare di agevolazione, ma forse più per le semplificazioni negli

strutturalmente escluse dall'imposta le raccolte pubbliche occasionali, anche con offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in occasione di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (comma 18, art. 89).

⁴⁵ Ossia, alle cessioni e prestazioni di servizi fatte, in conformità alle finalità istituzionali, dall'associazione nei confronti degli associati e a fronte di corrispettivi specifici. Queste operazioni erano in precedenza escluse dall'imposta. La modifica, disposta dall'art. 5, comma 15-quater, d.l. 146/2021, si applica dal 1° gennaio 2024.

⁴⁶ La cui fattispecie impositiva è strutturalmente indifferente a quel rapporto fra costi e ricavi invece decisivo per il presupposto dell'imposta sul reddito, e al quale il CTS lega, infatti, la qualifica di ETS non commerciale.

⁴⁷ Quelle fatte dagli ETS commerciali e delle imprese sociali con veste societaria sarebbero infatti imponibili. Secondo la dottrina, ne deriverebbe il singolare effetto, peraltro incompatibile con il sistema dell'imposta, di avvantaggiare questi soggetti, che possono recuperare l'imposta assolta sugli acquisti, a danno degli altri ETS, anch'essi veri, e forse "più" veri, attori della sussidiarietà. A differenza di chi scrive, questa dottrina confina tuttavia la nozione di ETS non commerciale all'imposta sui redditi e configura l'esenzione Iva come "presunzione di commercialità".

⁴⁸ L'estensione delle norme di esenzione a tutti gli ETS asseconda, in questo senso, più la tutela del mercato unico, a tutela del quale è nato il tributo, e la sua neutralità rispetto alle attività economiche, meno la sussidiarietà – che si potrebbe conseguire prevedendo, ad esempio, il rimborso di parte dell'imposta indetraibile. Ma sotto vi è forse un più profondo problema, anche culturale, di compatibilità fra categorie giuridiche nazionali – ancora da definire – e quelle dell'ordinamento europeo.

⁴⁹ Analogo regime è stato dapprima istituito per le attività di lavoro autonomo e d'impresa, svolte da persone fisiche, dall'art. 1, commi 54 ss., l. 190/2014. Qui, forse, ricorrono alcune delle ragioni che ne avevano giustificato l'introduzione; in particolare, la difficile determinabilità dei ricavi effettivamente conseguiti da soggetti privi di un'autonoma organizzazione e che operano prevalentemente con privati (o, comunque, con soggetti non tenuti a certificare le spese).

adempimenti, che per la riduzione del carico impositivo (che ricorre solo se i costi effettivi deducibili sono inferiori a quelli forfettizzati)⁵⁰.

Non si applica invece, dato il nuovo regime di non imponibilità, la riduzione di aliquota Ires, già riservata dall'art. 6, d.p.r. 601/73, ad alcuni enti benefici. Resta solo per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, iscritti al Registro Unico nazionale, per le attività non di interesse generale (art. 89, comma 5, d.lgs. 117).

9. ... e per chi li sostiene.

Sono invece propriamente agevolazioni, indifferentemente inquadrabili secondo schemi ricostruttivi noti ai tributaristi, quelle previste a favore dei privati che sostengono gli ETS, prevalentemente con erogazioni liberali (somme, cioè, che costituiscono impieghi di un reddito già prodotto e disponibile, e che quindi, a rigore, non dovrebbero esser deducibili o detraibili).

Si tratta di misure già note ma più generose in questo caso, e che non distinguono in base al carattere, commerciale o meno, dell'ETS: vi è una detrazione Irpef pari al trenta per cento dell'erogazione, fino a trenta mila euro, alternativa alla deduzione, fino al dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, valida, questa, anche per l'Ires (art. 83, d.lgs. 117)⁵¹.

A queste si affiancano istituti non puramente tributari, più correttamente collocabili fra quelli di spesa: un credito pari a una certa percentuale⁵² delle erogazioni fatte a favore di certi ETS, impegnati nel recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni confiscati alla criminalità organizzata (art. 81)⁵³; e la possibilità di destinare agli ETS una quota, pari al cinque per mille, dell'Irpef dichiarata (d.lgs. 111/2017)⁵⁴.

Sono infine agevolazioni quelle previste dalla l. 112/2016 ("dopo di noi"), sempre per chi effettui erogazioni, stipuli polizze assicurative, istituisca *trust* e vincoli di destinazione, *ex art.* 2645-*ter* c.c., a favore di certi enti del terzo settore.

10. Appunti per una discussione.

Possono ora raccogliersi i passaggi essenziali di questo studio, riassumibili in pochi punti.

⁵⁰ L'esonero dalla contabilità è previsto per le sole ODV e APS, perché, per questi soggetti, l'opzione per il regime forfettario si estende all'Iva e comporta il divieto di rivalsa sui consumatori (art. 86, d.lgs. 117/2017). Per la precisione, dal 1° gennaio 2024 e fino a che non si applicherà il CTS, essi applicano, solo per l'Iva, proprio il regime forfettario *ex l.* 190/2014, che pone il diverso limite di 85 mila euro di ricavi annui (art. 5, comma 15-*quinquies*, d.l. 146/2021).

⁵¹ Per le società di mutuo soccorso, resta la detrazione Irpef pari al 19 per cento dei contributi associativi (fino a complessivi 1.300 euro).

⁵² Sessantacinque per cento delle erogazioni liberali in denaro fatte da persone fisiche; cinquanta, se da enti o società.

⁵³ Il credito, anche noto come *social bonus*, è utilizzabile in compensazione di debiti tributari, contributivi e altri, indicati nell'articolo 17, d.lgs. 241/97. La sua disciplina si collega dunque a quella tributaria solo per ciò, che può – ma non deve – essere utilizzato in pagamento anche di questi ultimi. Curiosamente, l'articolo 81 ne consente la compensazione ai soli titolari di reddito d'impresa. Se ne dovrebbe desumere che gli altri contribuenti potrebbero scomutarlo in pagamento delle sole imposte sui redditi e dopo aver presentato la dichiarazione – com'era in origine previsto per tutti i crediti sovvenzionali, prima che fossero unificati i versamenti e venisse introdotta la compensazione (difatti, *cfr.* comma 2, art. 5, d.m. 23 febbraio 2022, n. 89, attuativo dell'articolo 81, d.lgs. 117).

⁵⁴ L'opzione del contribuente concerne solo la destinazione del gettito dell'imposta, non la possibilità di corrisponderla o meno. In questo, incide sull'impiego dell'imposta – ma qui siamo già oltre l'imposizione – e cioè sulla spesa pubblica

La sussidiarietà presuppone una visione della società che *non* vede contrapposti Stato e consociati, e non relega il diritto a ordinamento meramente protettivo-repressivo o, all'inverso, promozionale (uno sviluppo ulteriore, quindi, rispetto alle classificazioni fissate tempo fa da Bobbio, 1969); presuppone, invece, una divisione orizzontale – tra privati e pubblico – *anche* nella cura di interessi, e nell'adempimento dei compiti, storicamente riservati all'apparato pubblico.

Lo schema del tributo non è compatibile con questo nuovo assetto dei rapporti fra privato e pubblico, perché presuppone, al contrario, una chiara divisione, con riserva al secondo di attività che il primo non si assume, e che perciò finanzia.

La sussidiarietà comporta, pertanto, un superamento del tributo, che non si può forzatamente voler mantenere, se non snaturandolo come istituto. Del resto, lo sviluppo più coerente dell'idea che la sussidiarietà sia un modo – certo diverso, ma pur sempre modo – di concorrere alle spese pubbliche è una società in cui il tributo diviene atto spontaneo, altruistico e non più coercibile – molto suggestiva in una visione comunitaristica della società umana, ma incompatibile con l'idea stessa di tributo.

La sussidiarietà ha in effetti trovato attuazione, nella disciplina delle imposte, con una riconfigurazione del regime riservato agli ETS, specialmente nell'imposta reddituale. Una disciplina che sviluppa le implicazioni normative del principio, e che disegna un'area di irrilevanza fiscale per enti che collaborano con l'amministrazione in attività di interesse generale. Dunque, disciplina *ordinaria*, perché fondata su principi propri, autonomi e diversi, anche per ambito applicativo, da quelli che governano l'imposizione sugli enti che operano sul mercato, cioè esercitando l'autonomia privata.

Sul piano giuridico, può vedersi non come deroga ad una disciplina ordinaria in realtà inapplicabile, bensì come conferma e sviluppo del principio di uguaglianza – formale, se si vuol mantener la distinzione – costituendo una differenziazione necessaria (giustificata) rispetto a fattispecie che il legislatore mostra di considerare diverse già sul piano civilistico e dei principi (già è tale lo statuto degli ETS, al confronto con quello degli altri enti privati).

La nozione di ETS non commerciale racchiude l'essenza di questo cambiamento e presenta, perciò, una portata normativa che supera l'ambito in cui si situa (l'imposta sul reddito).

L'inserimento in sistemi impositivi ispirati a sotto-principi diversi, come quello Iva, governato dalla neutralità rispetto a un'accezione molto ampia di mercato, provoca certe tensioni e discriminazioni, ma esprime, con tutte le peculiarità del caso, il senso di una scelta legislativa che val forse per questo la pena di (tentare di) preservare.

11. Riferimenti bibliografici.

Antonini, L. (2000), 'Il principio di sussidiarietà orizzontale: da *Welfare State* a *Welfare Society*', 59 *Riv. dir. fin. sc. fin.* 199-115.

Antonini, L. (2005), *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia* (Milano: Guerini e Associati).

Barbera, A. (1975), 'Art. 2', in G. Branca (cur.), *Commentario della Costituzione. Principi fondamentali. Art. 1-12*, 1^a ed. (Bologna-Roma: Zanichelli-Il Foro Italiano) 50-122.

Bartholini, S. (1957), *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte* (Padova: Cedam).

Basilavecchia, M. (2002), 'Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)', *Rass. trib.* 421-448.

Bobbio, N. (1957), 'Analogia', in *N.mo. Dig. it.*, vol. I (Torino: Utet) 601-607.

- Bobbio, N. (1969), 'Sulla funzione promozionale del diritto', *Riv. trim. dir. proc. civ.* 1313-1329.
- Bobbio, N. (1977), 'Eguaglianza', in *Enc. Novecento*, vol. II (Roma: Ist. Enc. It.) 355-365.
- Boletto, G. (2020), *Le imprese del terzo settore nel sistema di imposizione dei redditi: tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza* (Milano: Giuffrè-Francis Lefebvre).
- Boria, P. (2021), *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli* (Bologna: il Mulino).
- Canè, D. (2021), *Soggettività tributaria e giusta imposizione. Presupposti, discipline e sistema* (Milano: Giuffrè-Francis Lefebvre).
- Casini, L. (2023), 'Il governo legislatore', *Riv. trim. dir. pubbl.* 149-169.
- Castaldi, L. (1999), *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi* (Torino: Giappichelli).
- Castaldi, L. (2013), 'Per una disciplina fiscale IRES degli enti *non profit*', *Riv. dir. trib. int.* 75-86.
- Castaldi, L. (2018), 'La disciplina fiscale dell'impresa sociale. Spunti di sistema?', *An. giur. econ.* 175-186. Doi: 10.1433/90947.
- Castorina, E. (2020), 'Le formazioni sociali del terzo settore: la dimensione partecipativa della sussidiarietà', *Riv. AIC* 355-372.
- Cedro, M. (2016), 'La soggettività passiva degli enti non commerciali ai fini dell'Iva', *Rass. trib.* 480-504.
- Celotto, A. (2006), 'Art. 3, 1° co., Cost.', in Bifulco *et al* (cur.), *Commentario alla Costituzione*, vol. I (Torino: Utet) 65-88.
- Cipollina, S. (2007), 'La Corte costituzionale ed il 5 per mille per il volontariato e la ricerca', 66 *Riv. dir. fin. sc. fin.* II 80-91.
- De Mita, E. (2019), *Principi di diritto tributario*, 7ª ed. (Milano: Giuffrè).
- Di Salvatore, E. (2023), 'Interpretazione e nozioni della Costituzione', *Costituzionalismo.it.* II 1-26.
- Donatelli, S. (2019), 'Dovere fiscale e tributi extrafiscali', *Rass. trib.* 312-344.
- Falsitta, G. (2019), 'Per l'autonomia del diritto tributario', *Rass. trib.* 257-264.
- Fazzini, E. (2005), *Attività economiche ed imposizione fiscale. Profili storico-sistematici* (Padova: Cedam).
- Fedele, A. (1998), 'Introduzione', in *Il regime fiscale delle associazioni* (Padova: Cedam).
- Fedele, A. (2006), 'La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana', in L. Perrone e C. Berliri (cur.), *Diritto tributario e Corte costituzionale* (Napoli: ESI) 1-24.
- Fedele, A. (2017), 'La Corte ritorna sulla definizione del tributo e sui limiti alla sua legittimità costituzionale', *Giur. cost.* 3105-3118.
- Fedele, A. (2018), 'La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale', *Riv. dir. trib.* I 1-19.
- Ficari, V. (2018), 'Prime osservazioni sulla fiscalità degli enti del terzo settore e delle imprese sociali', *Riv. trim. dir. trib.* 57-93.
- Fioravanti, M. (1993), *Stato e Costituzione. Materiali per una storia delle dottrine costituzionali* (Torino: Giappichelli).
- Fiorentino, S. (2022), 'L'agevolazione fiscale: riflessioni critiche e spunti ricostruttivi', *Dir. proc. trib.* 245-280.

- Gallo, F. (2013), 'Ancora in tema di uguaglianza tributaria', 72 *Riv. dir. fin. sc. fin.* I 321-353.
- Gianoncelli, S. (2017), 'Regime fiscale del terzo settore e concorso alle pubbliche spese', 76 *Riv. dir. fin. sc. fin.* I 295-319.
- Giovanardi, A. (1999), 'Tributi comunali', in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, 1^a ed., vol. XVI (Torino: Utet) 146-185.
- Giovannini, A. (2022), 'Terzo settore: il profitto sociale come nuovo genere di ricchezza', *Riv. dir. trib.* I 29-41.
- Giuffrè, F. (2002), *La solidarietà nell'ordinamento costituzionale* (Milano: Giuffrè).
- Giuffrè, F. (2006), 'Solidarietà', in Cassese (dir.), *Diz. dir. pubbl.*, vol. IV (Milano: Giuffrè) 5624-5629.
- Habermas, J. (2022), *Proteggere la vita* (Bologna: il Mulino).
- La Rosa, S. (1968), *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali* (Milano: Giuffrè).
- La Rosa, S. (1994), 'Le agevolazioni tributarie', in Amatucci (dir.), *Trattato di diritto tributario. Il diritto tributario e le sue fonti*, vol. I, t. 1^o (Padova: Cedam) 401-433.
- Luciani, M. (2014), 'Unità nazionale e struttura economica', in *Costituzionalismo e Costituzione nella vicenda unitaria italiana* (Napoli: Jovene Editore) 4.
- Luhmann, N. (2017), *Il principio di uguaglianza come forma e come norma*, S. Magnolo (cur.) (Roma: Armando Editore).
- Lupi, R. (1996), 'Associazioni "non profit" e imposizione fiscale', in R. Antoni (cur.), *Gli enti non profit. Aspetti tributari* (Padova: Cedam) 333-342.
- Marello, E. (2003), 'Imposta comunale sugli immobili (I.c.i.)', in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, 2^o Agg. (Torino: Utet) 441-467.
- Marello, E. (2006), *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio* (Milano: Giuffrè).
- Marello, E. (2021), 'Pulsioni oscure: l'imposta come sanzione', 80 *Riv. dir. fin. sc. fin.* I 205-226.
- Micheli, G.A. (1964), 'Profili critici in tema di potestà d'imposizione', 23 *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I 3-34.
- Miscali, M. (2011), 'La fiscalità del Terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale della sussidiarietà fiscale"', in G. Zizzo (cur.), *La fiscalità del terzo settore* (Milano: Giuffrè) 49-74.
- Montanari, F. (2018), 'Gli enti del terzo settore (ETS) nel sistema dell'IVA: profili soggettivi', *Riv. trim. dir. trib.* 371-399.
- Moschetti F. e Zennaro, R. (1988), 'Agevolazioni fiscali', in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, 4^a ed., vol. I (Torino: Utet) 63.
- Onida, V. (1969), *Le leggi di spesa nella Costituzione* (Milano: Giuffrè).
- Ortoleva, M.G. (2020), 'La valorizzazione dell'utilità sociale nella normativa tributaria', *Dir. trib. proc.* 497-537.
- Perrone, A. (2017), 'Sussidiarietà e fiscalità: un nuovo modo di concepire il concorso alle spese pubbliche', *Riv. dir. trib.* I 437-469.
- Rescigno, U. (2002), 'Principio di sussidiarietà orizzontale e diritti sociali', *Dir. pubbl.* 5-49.
- Romanelli, R. (2023), *L'Italia e la sua Costituzione. Una storia* (Bari: Gius. Laterza & Figli).

- Rossi, E. (2020), ‘Il fondamento del Terzo settore è nella Costituzione. Prime osservazioni sulla sentenza n. 131 del 2020 della Corte costituzionale’, *Forum Quad. cost.* 49-60.
- Sloterdijk, P. (2012), *La mano che prende e la mano che dà* (Milano: Raffello Cortina Editore).
- Spada, P. (1992), ‘Impresa’, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, 4^a ed., vol. VI (Torino: Utet) 32-69.
- Spagnuolo Vigorita, T. e Mercogliano, F. (1992), ‘Tributi (storia): a) Diritto romano’, in *Enc. dir.*, vol. XLV (Milano: Giuffrè) 85-104.
- Stevanato, D. (2014), *La giustificazione sociale dell’imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica* (Bologna: il Mulino).
- Stevanato, D. (2019), *Fondamenti di diritto tributario. Principi, istituti, schemi attuativi* (Milano: Le Monnier Università).
- Zizzo, G. (2011), ‘Ragionando sulla fiscalità del terzo settore’, in G. Zizzo (cur.), *La fiscalità del terzo settore* (Milano: Giuffrè) 1-12.