

## **A - Concetto di associazione**

### *1. L'associazione come formazione sociale o istituzionale*

L'art. 2 della Costituzione tutela tanto i diritti del singolo entro le formazioni sociali quanto le stesse formazioni sociali, quali strumento mediante il quale egli realizza la sua personalità. Perciò, l'art. 24 c.c., che consente all'associato escluso di ricorrere all'autorità giudiziaria, ma nel termine di decadenza di sei mesi, opera un contemperamento degli opposti interessi, dell'associato e dell'associazione, che è coerente con il dettato costituzionale e che deve trovare applicazione anche nelle associazioni non riconosciute.

Cass., 3 aprile 1978, n. 1498

L'ordinamento interno di una associazione non riconosciuta non può considerarsi originario, trovando la sua legittimazione in una norma dell'ordinamento statale (art. 36 c.c.), e non può avere, quindi, autonomia illimitata.

Pret. Benevento, 9 febbraio 1982

La tutela costituzionale dei diritti dell'uomo entro le formazioni sociali comporta che i membri delle associazioni non riconosciute fruiscano delle stesse garanzie previste per i membri delle associazioni riconosciute e rende invalida la clausola statutaria di associazione non riconosciuta che prevede la possibilità di esclusione *ad nutum* degli associati.

App. Torino, 10 febbraio 1983

### *2. L'associazione come contratto*

Il giudice di merito, nel riesaminare la deliberazione di esclusione di un associato, deve valutare se i fatti attribuitigli rivestono non scarsa importanza ai sensi dell'art. 1455 c.c. Egli non può, invece, sindacare l'opportunità nella deliberazione di esclusione, questa essendo atto di autonomia contrattuale.

L'atto costitutivo dell'associazione riproduce le situazioni caratteristiche dei contratti sinallagmatici. Nei confronti dell'associato inadempiente, pertanto, l'associazione può, in alternativa con l'esclusione di cui all'art. 24 c.c., chiedere giudizialmente la risoluzione del rapporto associativo a norma dell'art. 1453 c.c.

Cass., 2 marzo 1973, n. 579

L'atto costitutivo e lo statuto di una persona giuridica hanno natura contrattuale e sono sottoposti alle norme generali sui contratti, salvo le deroghe imposte dai particolari caratteri del contratto di associazione (o dell'atto di fondazione), con la conseguenza che essi vanno interpretati secondo le regole dell'art. 1362 e segg. c.c.

Cass., 13 gennaio 1976, n. 89

Il codice di autodisciplina pubblicitaria è un insieme di disposizioni aventi natura contrattuale emanate dalla Confederazione generale della pubblicità ed aventi efficacia di autodisciplina interna, vincolante nei confronti degli associati in forza del contratto di associazione.

Esso non dà luogo ad un ordinamento giuridico originario, derivando invece la propria giuridicità dall'ordinamento statale.

La sua validità va esaminata alla stregua dell'art. 1322, comma 2, c.c., e postula l'identificazione di un interesse meritevole di tutela secondo l'ordinamento giuridico.

Trib. Milano, 22 gennaio 1976

Le federazioni sportive, in quanto associazioni non riconosciute, sono regolate dagli accordi degli associati, a norma dell'art. 36 c.c. Tali accordi sono tuttavia suscettibili di riesame giudiziario ai sensi dell'art. 1322 c.c.: così, in particolare, la clausola che impone agli iscritti di rivolgersi, per la tutela dei propri diritti, solo agli organi di giustizia sportiva.

Pret. Milano, 25 settembre 1979

Il vincolo che unisce fra loro i membri di una associazione non riconosciuta ha natura contrattuale. Accertare se un soggetto è ad essa iscritto equivale, perciò, ad accertare se si è perfezionata la sua adesione al contratto di associazione.

Pret. Agrigento, 23 gennaio 1981

La norma dell'art. 24 c.c. che, inderogabilmente, subordina l'esclusione dell'associato alla presenza di gravi motivi e consente il ricorso dell'escluso all'autorità giudiziaria protegge l'interesse dell'associato, in quanto contraente, alla permanenza nel rapporto contrattuale. Non è, pertanto, legata al riconoscimento della personalità giuridica e deve essere applicata anche nelle associazioni non riconosciute.

Pret. Fasano, 28 febbraio 1981

### *3. Lo scopo ideale dell'associazione: differenze fra associazione e società, le associazioni titolari di impresa, le associazioni socie di società*

Se più persone conferiscono determinati beni per esercitare in comune un'attività economica e destinare gli utili di questa alla beneficenza, si è fuori dalla causa del contratto di società e si rientra in quella del contratto di associazione.

Ove una società di capitali rechi la clausola statutaria che vieta la distribuzione degli utili fra i soci, il contratto dovrà, nonostante il *nomen iuris* datogli dalle parti, essere qualificato come associazione non riconosciuta.

Alla qualificazione del contratto come associazione non riconosciuta non osta il previsto esercizio in comune di una attività economica, non essendo vietato che un'associazione sia titolare di un'impresa collettiva, gestita allo scopo di destinare gli utili al raggiungimento dei propri fini.

Cass., 14 ottobre 1958, n. 3251

Le associazioni assumono la qualità di imprenditore commerciale e sono sottoposte al relativo statuto solo se esercitano un'attività commerciale in via esclusiva o principale.

Cass., 9 novembre 1979, n. 5770

L'associazione assume, in ragione della attività commerciale esercitata, la qualità di imprenditore commerciale ed è sottoposta al relativo statuto, compresa la soggezione al fallimento in caso di insolvenza.

Trib. Savona, 18 gennaio 1982

L'associazione, nella specie non riconosciuta, può partecipare alla costituzione di una società di capitali.

Trib. Udine, 20 settembre 1984

Una associazione non riconosciuta non può partecipare alla costituzione di una società di capitali.

Trib. Bologna, 29 novembre 1984

È legittimo, e può quindi ordinarsene l'iscrizione nel Registro delle imprese, l'atto costitutivo di una società a responsabilità limitata, al quale partecipino come soci fondatori associazioni non riconosciute.

Trib. Roma, 4 luglio 1984

#### *4. La struttura aperta; l'organizzazione collettiva*

L'associazione non riconosciuta è modellata secondo una struttura organizzativa che non può prescindere dall'esistenza, accanto all'organo esecutivo, di un organo deliberante, l'assemblea, formata da tutti gli associati. È perciò nulla la modificazione statutaria con la quale una associazione non riconosciuta sopprime l'assemblea degli associati, lasciando sopravvivere solo l'organo amministrativo.

Cass., 3 novembre 1981, n. 5791

All'esistenza di una associazione non riconosciuta non è necessaria una pluralità di organi – ossia, quanto meno, l'assemblea e un amministratore – bastando la volontà di alcuni soggetti che abbiano manifestato la volontà di associarsi e l'attività, anche occasionale, di persone che agiscano in nome e per conto dell'associazione.

Trib. Palermo, 1° febbraio 1985

L'ingresso di un nuovo membro è fenomeno normale nella vita di una associazione, che è di regola a struttura aperta. Perciò, nel silenzio dello statuto, l'accettazione della domanda di ammissione è di competenza dell'organo amministrativo, non dell'assemblea.

Trib. Palermo, 9 agosto 1985

L'adesione ad associazione non riconosciuta si perfeziona contro l'incontro delle volontà contrattuali delle parti (per la cui manifestazione non sono richieste forme particolari) perciò nel momento in cui al proponente, autore della richiesta di adesione, perviene l'accettazione dell'associazione, atto del quale il proponente medesimo non può invocare l'invalidità e l'inefficacia per inosservanza, da parte dell'organo associativo, competente per legge o per convenzione a deliberare detta accettazione, di eventuali clausole statutarie che di tale organo disciplinano l'attività, atteso che le norme pattizie poste in essere dagli associati tutelano gli interessi di costoro e non anche le posizioni di soggetti estranei all'ente collettivo, quale è appunto il proponente prima che il contratto di adesione sia perfetto ed efficace.

Cass., Sez. I, 9 maggio 1991, n. 5191

Qualora l'atto costitutivo o lo statuto di un'associazione senza fini di lucro consentano la trasmissione, ai sensi dell'art. 24, comma 1, codice civile, della qualità di associato, questa può avvenire per atto *inter vivos* a titolo oneroso – sebbene non determini il trasferimento di una quota ideale del patrimonio associativo, ma solo di altre utilità economiche connesse alla qualità trasferita, anche soltanto indirettamente – e per un corrispettivo che può superare il valore venale di tale quota e che, come plusvalenza attuata attraverso la circolazione della partecipazione associativa, incide esclusivamente sulle economie individuali dei contraenti, sì da non porsi in contrasto con la causa non lucrativa dell'associazione, né, qualora questa operi nel settore sportivo, con la specifica normativa per il medesimo dettata.

Cass., Sez. I, 20 novembre 1991, n. 12426/E

#### *5. Associazione non riconosciuta trasformata in cooperativa e viceversa*

In virtù del principio generale della libertà negoziale è ammissibile la trasformazione di un'associazione non riconosciuta in società cooperativa, qualora sia rispettato il diritto dei contraenti all'osservanza del contratto sociale e non vi sia incompatibilità fra lo scopo dell'associazione e quello della cooperativa. È omologabile la società cooperativa che ha come oggetto l'organizzazione di seminari residenziali, anche in luoghi di villeggiatura, la gestione di case per ferie per famiglie, handicappati e soggetti bisognosi di assistenza in genere e preveda altresì il compimento di tutte le operazioni industriali, commerciali, finanziarie, mobiliari ed

immobiliari ritenute necessarie od utili per il raggiungimento dello scopo sociale.

Trib. Udine, 20 luglio 1988

La indubbia diversità causale che esiste tra l'associazione non riconosciuta e la società cooperativa è elemento necessario sufficiente per negare l'ammissibilità della trasformazione dell'ente secondo le norme di cui agli artt. 2498 e segg., c.c.

Trib. Napoli, 9 aprile 1992

È inammissibile la trasformazione di una società cooperativa a responsabilità limitata in associazione non riconosciuta.

Trib. Udine, 22 maggio 1992

È omologabile la delibera di trasformazione da società cooperativa in associazione non riconosciuta.

App. Trieste, 9 ottobre 1992

È legittima la trasformazione di una società cooperativa a responsabilità limitata in associazione non riconosciuta in quanto non esistono ragioni, in base al diritto positivo, tali da giustificare la negazione della trasformazione e, pertanto, può essere iscritta nel Registro delle imprese la delibera dell'assemblea straordinaria che disponga in tal senso.

App. Torino, Sez. I, 25 marzo 1997

#### *6. Associazioni e fondazioni ed esercizio di attività commerciale*

Associazioni e fondazioni, in mancanza di qualsiasi determinazione legislativa in ordine alle attività esercitabili per il conseguimento degli scopi ideali che le caratterizzano, possono svolgere anche attività imprenditoriali, che rispetto agli scopi istituzionali possono trovarsi o in rapporto meramente strumentale, in quanto volte al reperimento dei mezzi occorrenti per gli stessi, oppure in rapporto diretto, in quanto di per sé idonee all'immediata realizzazione degli scopi medesimi.

In analogia con quanto dispone per gli enti pubblici economici l'art. 2201 c.c. (che racchiude un principio di carattere generale, valido per l'individuazione degli imprenditori collettivi diversi dalle società commerciali), associazioni e fondazioni acquistano la qualità di imprenditori commerciali, con consequenziale applicazione del relativo statuto e della legge fallimentare, quando la gestione dell'impresa esaurisca l'attività dell'ente, o sia prevalente rispetto alle altre attività, in modo da assurgere, ancorché di fatto, ad oggetto esclusivo o principale dell'ente medesimo.

Sono assoggettabili a fallimento gli enti morali che esercitano professionalmente un'attività economica commerciale in modo indiretto, avvalendosi cioè fittiziamente di un soggetto giuridico distinto da essi cui l'impresa fa capo, e costituito in forma di società, della quale l'associazione o fondazione, o fiduciari di essa, ovvero membri dell'associazione sono soci. Il fallimento dell'associazione non riconosciuta determina – al pari di quanto disposto per le società con soci a responsabilità illimitata – il fallimento degli associati illimitatamente responsabili: non però in applicazione analogica dell'art. 147 legge fall. – il che equivarrebbe a concepire l'esistenza di persone assoggettabili al fallimento, e cionondimeno sottratte ad ogni sanzione penale per i fatti di bancarotta da esse commessi, non potendo applicarsi per analogia le norme penali previste dalla legge fallimentare – ma in applicazione diretta dell'art. 1 legge fall., norma idonea a comprendere chiunque – anche, in particolare, gli associati illimitatamente responsabili – sia imprenditore commerciale in ragione della qualità di membro, responsabile senza limite, di un gruppo che eserciti un'impresa commerciale.

App. Palermo, 7 aprile 1989

Anche un ente che non abbia per oggetto principale l'esercizio di un'attività commerciale è soggetto alle norme relative all'IRPEG per l'attività commerciale eventualmente svolta; gli organi di amministrazione dell'ente sono tenuti, quindi, a presentare la relativa denuncia.

Cass., Sez. III penale, 3 aprile 1992, n. 3857

Il termine «charitable» figurante nella versione inglese dell'art. 13, parte A, n. 1, lettere g) e h), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, costituisce una nozione autonoma del diritto comunitario che deve essere interpretata alla luce delle varie versioni linguistiche della suddetta direttiva.

La nozione di «organismi riconosciuti come aventi carattere sociale dallo Stato membro interessato» menzionata all'art. 13, parte A, n. 1, lettere g) e h), della sesta Direttiva 77/388/CEE non esclude enti privati che perseguono fini di lucro.

Spetta al giudice nazionale determinare, alla luce, segnatamente, dei principi di parità di trattamento e di neutralità fiscale, e tenendo conto del contenuto delle prestazioni di servizi in questione, nonché delle condizioni del relativo esercizio, se il riconoscimento, quale organismo avente carattere sociale ai fini delle esenzioni previste dall'art. 13, parte A, n. 1, lettere g) e h), della sesta Direttiva 77/388/CEE, di un organismo privato che persegue fini di lucro e, pertanto, non dispone dello *status* di «charity» in forza del diritto nazionale ecceda il potere discrezionale conferito da tali disposizioni agli Stati membri ai fini di tale riconoscimento.

Corte di giustizia delle Comunità europee - Sezione III - Sentenza 26 maggio 2005.

### *7. Enti non commerciali - Associazioni assistenziali - Mutui agevolati agli associati - Intassabilità degli interessi*

Le somme versate dagli associati ad un'associazione di carattere assistenziale a titolo di interessi sui mutui a tasso agevolato loro erogati dall'ente, in conformità e per la realizzazione delle sue finalità istituzionali, non sono riconducibili ad alcuna delle categorie di reddito che, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 598, compongono il reddito complessivo imponibile degli enti non commerciali.

Tali somme, se ricorrono le condizioni soggettive ed oggettive, costituiscono corrispettivi specifici per prestazioni assistenziali rese dall'ente agli associati nell'esercizio di un'attività che, per espressa disposizione di legge (art. 20, comma 2, D.P.R. 598) deve essere considerata non commerciale e non concorrono alla formazione del reddito imponibile dell'associazione, indipendentemente dalle modalità e dalle forme con le quali vengono poste in essere le operazioni di concessione di mutui agevolati, rientrando nella previsione del comma 1 dell'art. 20.

La disposizione che specificamente riguarda le associazioni indicate, è palesemente diretta ad istituire un trattamento agevolativo, in considerazione dei fini di rilevanza sociale perseguiti, ritenuti dal legislatore, nella sua insindacabile discrezionalità, meritevoli di particolare tutela. E l'agevolazione consiste proprio nell'escludere dalla formazione del reddito complessivo imponibile dell'ente i proventi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi (alle condizioni indicate), «considerando» tali operazioni come non effettuate nell'esercizio di attività commerciali, indipendentemente dalla loro natura oggettiva e dalle modalità di esecuzione. L'art. 111 del T.U. 917, al comma 3, riproduce sostanzialmente, con riferimento a determinate categorie di associazioni (tra cui quelle assistenziali), il contenuto precettivo della normativa precedente.

Cass., Sez. I, 15 aprile 1992, 26 maggio 1993, n. 4478

### *8. Riduzione dell'IRPEG*

Per il riconoscimento del beneficio della riduzione alla metà dell'aliquota IRPEG, ai sensi dell'art. 6, lett. h., del D.P.R. 601/1973, in favore degli enti equiparati a quelli di beneficenza od istruzione, come gli enti ecclesiastici con fini di religione o di culto, non è sufficiente che detti enti siano sorti con l'enunciazione di tali fini, ma occorre anche accertare che l'attività in concreto esercitata non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, e, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente (nella specie, attività editoriale), che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini di religione e di culto, e, quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento di mezzi economici.

Cass., Sez. I, 15 febbraio 1995, n. 1633

### *9. La riduzione dell'IRPEG del 50% si applica anche alle fondazioni bancarie*

Le fondazioni bancarie, costituite a norma della legge 218/1990 o del decreto legislativo 356/1990, possono beneficiare della riduzione del 50% dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed eventualmente dell'esenzione della ritenuta d'acconto sui dividendi da partecipazione azionaria. A questa conclusione perviene la Commissione tributaria regionale del Veneto, con la sentenza 71/16/99, secondo la quale è irrilevante il fatto che tali enti non siano direttamente inquadrabili tra quelli esplicitamente previsti dall'art. 6 del D.P.R. 601/1973 (la norma agevolativa a cui fanno riferimento i contribuenti per ottenere l'esenzione, per l'esenzione della ritenuta invece il riferimento è all'art. 10- bis della legge 1745/1962). L'amministrazione finanziaria negava la possibilità che le fondazioni in questione fruissero del beneficio sulla base di due argomenti, il primo è che la norma del '73, avendo carattere derogatorio rispetto alla regola generale dell'assoggettamento delle persone giuridiche all'imposta sul reddito, non può avere interpretazione analogica o estensiva. Il secondo è che le fondazioni bancarie perseguirebbero o costituirebbero una continuazione storica e giuridica delle Casse di risparmio, avendo come fine principale la gestione del conferimento. La Commissione tributaria ha negato entrambe queste considerazioni, ritenendo quindi fondata la richiesta di esenzione dei contribuenti.

Ctr. Veneto - Sez. XVI, sentenza 26 aprile-19 luglio 1999, n. 71/16/99

### *10. Quando la parrocchia gestisce un asilo non gode dell'esenzione da IRPEG e ILOR*

I redditi derivanti a una parrocchia dalla gestione di un asilo non possono godere dell'esenzione IRPEG e ILOR prevista dall'art. 5 del D.P.R. 601/1973. La sentenza 9529/99 della Corte di Cassazione stabilisce infatti che per l'ente religioso l'attività educativa è da qualificare come commerciale dal momento che è escluso che la funzione educativa e di istruzione, svolta dall'asilo in questione, corrisponda alle finalità istituzionali della parrocchia. In questo caso, infatti, essa si porrebbe all'esterno del suo ruolo nel rapporto di ordine religioso con la comunità di fedeli. La Cassazione rigetta anche l'argomento sostenuto dalla parrocchia di non avere una specifica organizzazione in questo senso, dal momento che la gestione di un asilo richiede mezzi materiali, strutture adeguate e personale docente e non. Anche la pretesa non «remuneratività» delle rette pagate, viene ritenuta irrilevante dalla Corte, «rappresentando tutto ciò un problema di quantificazione che non incide sulla qualificazione commerciale

dell'attività».

Corte di Cassazione - Sez. I civile, sentenza 24 febbraio-8 settembre 1999, n. 9529

#### *11. Circolo ricreativo per dipendenti - Attività commerciale - Limiti*

Non costituisce attività commerciale quella di un circolo dei dipendenti di una impresa se esso svolge un'attività limitata ai soli soci, anche se questa attività ricomprende, a titolo accessorio rispetto al principale fine assistenziale, delle gestioni relative a una palestra e alla somministrazione di bevande i cui proventi, a norma delle disposizioni dello statuto sociale, concorrono con le quote associative a formare le entrate del circolo.

Cass. Sezione XXIII - Decisione 11 luglio 1995 n. 2863 - Pres. Loreti; Rel. Liguori

#### *12. Sponsor*

Le somme pagate dagli sponsor sono soggette alla imposta sugli spettacoli, ma se l'allestimento della rappresentazione è commissionato per la pubblicizzazione del marchio non si ha sponsorizzazione.

Cass., Sez. I civile, 13 marzo-1° agosto 1996, n. 6958.

#### *13. Associazioni religiose - Pubblicazioni*

Le pubblicazioni di associazioni religiose, anche se conformi alle loro finalità istituzionali, non costituiscono attività commerciale solo se vengono cedute prevalentemente agli associati. Affermando questo principio, la Cassazione ha stabilito che sono sottoposti a tassazione gli opuscoli e le riviste della Congregazione dei testimoni di Geova, prodotte per la vendita e cedute prevalentemente all'esterno dell'associazione. La Corte infatti ha ritenuto che il prezzo stampato su tali pubblicazioni sia sufficiente a provarne il carattere commerciale. Né è stato considerato di per sé rilevante il fatto che nello statuto della Congregazione sia impiegata l'espressione «lasciare» per descrivere la cessione all'esterno dei materiali scritti, perché essa non è decisiva per accertare che questi non siano in effetti venduti.

Cass., Sez. I civile, 8 novembre 1996, 27 febbraio 1997, n. 1753

#### *14. Somme percepite da enti non commerciali*

Ai sensi dell'art. 19, D.P.R. n. 598 del 1973 le somme percepite da un ente non commerciale sono imponibili IRPEG solamente se riconducibili a redditi fondiari, di capitale o derivanti dall'esercizio di un'attività economica; pertanto, non può farsi rientrare tra tali categorie, e non può quindi considerarsi imponibile, il ricavato della cessione da parte dell'ente di un diritto reale di superficie su un immobile di sua proprietà.

Cass., Sez. I, 9 aprile 1998, n. 3675

#### *15. Enti non commerciali - Deducibilità dell'indennità di avviamento*

Un messaggio inequivocabile quello che la Corte costituzionale ha indirizzato agli enti non commerciali: non c'è traccia di disparità di trattamento nell'art. 110 del T.U.I.R. che non prevede la deducibilità dal reddito delle indennità di perdita dell'avviamento corrisposte da uno di questi enti al conduttore di immobili, in caso di cessata locazione. A sollevare la questione di legittimità costituzionale di tale norme era stata la commissione tributaria regionale di Genova, perché ritenuta in contrasto con l'art. 3 della Costituzione. In particolare, i giudici tributari avevano rimarcato il diverso trattamento fiscale riservato alle persone fisiche e agli enti commerciali, per i quali è ammissibile la deduzione dell'indennità di avviamento, rispetto agli enti non commerciali, per i quali tale possibilità è esclusa. Una posizione, questa, che non ha trovato terreno fertile dinanzi al Giudice delle leggi. La Consulta ha infatti sottolineato le diversità delle tre posizioni soggettive (persone fisiche, enti commerciali, enti non commerciali) messe a confronto, alle quali corrisponde una differenziata regolamentazione tributaria che non può essere censurata sotto il profilo della conformità al principio espresso dall'art. 3 della Costituzione: un principio che implica «un giudizio di relazione in virtù del quale a situazioni uguali deve corrispondere identica disciplina e, all'inverso, discipline diverse andranno a coniugarsi a situazioni differenziate». Nella scelta operata dal legislatore, conclude la Corte, non si ravvisa alcuna irragionevolezza, tanto più che agli enti non commerciali è stato comunque riservato un complessivo regime tributario di favore.

Corte Cost. 1-19 giugno 1998, n. 227

#### *16. Organismi sindacali - Norme europee*

La norma della sesta direttiva comunitaria in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, che istituisce un regime generale di esenzione per le prestazioni rese dagli organismi che si prefiggono obiettivi di natura sindacale (art. 13, A, n. 1, lett. 1, Dir. n. 77/388/CEE), si applica alle organizzazioni che hanno come finalità principale la tutela degli interessi collettivi dei propri membri, siano essi lavoratori, datori di lavoro, liberi professionisti o operatori che esercitano una determinata attività economica, e la rappresentanza di questi ultimi nei confronti dei terzi interessati, comprese le autorità pubbliche.

Corte Giust. CE, Sez. VI, 12 novembre 1998, causa C-149/97

#### *17. Circoli ricreativi - Somministrazione di alimenti e bevande*

Le somministrazioni di pasti e la gestione di spacci aziendali hanno natura commerciale e in tali categorie rientrano anche la fornitura di alimenti e bevande ai soci di circoli ricreativi di

un'associazione, quando sia svolta con il conseguimento di un utile economico. L'unico caso in cui l'ipotesi della commercialità non ricorre è quello in cui i beni siano forniti allo stesso prezzo di acquisto, senza alcun margine di guadagno. Secondo la Corte di cassazione (sezione III penale, sentenza 310/99), questo ragionamento vale anche se la somministrazione di pasti, la gestione di spacci e di mense aziendali sono conformi alle finalità istituzionale dell'ente e sono rivolte esclusivamente agli associati. Il punto discriminante, però, è che l'attività esercitata presenta un utile e quindi un carattere commerciale che non può essere sottratto all'adempimento dei normali obblighi tributari. È dunque reato l'omessa fatturazione e annotazione nelle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA per i soggetti che esercitano l'attività in questione.

Cass., Sez. III penale 23 novembre 1998-13 gennaio 1999, n. 310

#### *18. Enti non commerciali*

Il rilievo della generalità della clausola statutaria circa le attività "connesse e/o accessorie" previste dallo statuto di una ONLUS con carattere di multisettorialità cui l'Ufficio tributario sia pervenuto all'esito di una verifica soltanto formale condotta ai sensi dell'art. 3 del D.M. n. 266/2003, non può condurre esso solo – in difetto di una verifica sostanziale in concreto che l'Ufficio medesimo è tenuto a effettuare – a escludere che un'associazione abbia il carattere di organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS).

Il termine di 40 giorni dal ricevimento della documentazione, entro il quale, ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.M. n. 266/2003, la Direzione regionale delle Entrate deve provvedere alla conferma o alla cancellazione dell'iscrizione all'anagrafe delle ONLUS, deve essere osservato anche nel caso in cui il prescritto invio della documentazione (lo statuto sociale ovvero una dichiarazione di notorietà) sia avvenuto non spontaneamente da parte dell'Organizzazione entro il termine (30 gg.) stabilito dallo stesso decreto ministeriale bensì a seguito di una sollecitazione (invito ad adempiere) della suddetta Direzione.

Cass., 27 novembre 2007, n. 214

#### *19. Sponsorizzazione a società sportiva*

La strategia pubblicitaria dell'imprenditore non è sindacabile dall'Amministrazione Finanziaria ed il costo sostenuto per la sponsorizzazione ad una società sportiva per pubblicità nell'ambito dell'attività dilettantistica svolta, nel caso di specie, è fiscalmente deducibile in quanto finalizzata a portare a conoscenza di potenziali clienti la produzione del contribuente in correlazione diretta con un presunto incremento di Ricavi. L'art. 90, comma 8, legge 288/2002, assumendo valenza interpretativa per il passato, considera, per presunzione assoluta, come spese di pubblicità i corrispettivi in denaro o in natura di importo annuo non superiore ad euro 200.000,00, erogati a società ed associazioni dilettantistiche. L'individuazione dei canali promozionali al fine di sostenere ed incrementare le vendite appartiene alla sfera delle scelte imprenditoriali e lo stesso concetto di inerenza, art. 75 T.U.I.R., comprende tutte le spese che l'imprenditore ritiene utili ai fini di produrre maggiori Ricavi e maggior Reddito. L'utilità non può che essere rimessa alla valutazione dell'imprenditore e l'Amministrazione Finanziaria non può sindacare sull'opportunità o meno di detenere un determinato costo. Stabilita l'inerenza del costo, in mancanza di una norma che ponga un limite tendenzialmente oggettivo, il controllo di congruità deve escludersi.

Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 11 febbraio 2008, n. 5

#### *20. Enti associativi di promozione sociale*

L'art. 111 del D.P.R. n. 917/1986 (ora art. 148) riconosce il regime agevolativo alle associazioni di promozione sociale anche nel caso di somministrazione di bevande e alimenti, purché tale attività sia strettamente complementare a quella svolta in attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti dei soci. Inoltre, al fine di evitare pratiche elusive, è necessario che l'attività sia conforme allo scopo istituzionale e che, quindi, tale somministrazione avvenga senza lo scopo di lucro. Nella specie, nel corso delle ispezioni, era emerso che diversi frequentatori e fruitori di alimenti e bevande non possedevano lo *status* di soci, non avevano versato le quote associative e non c'era stata emissione di documento fiscale anche nei confronti dei verbalizzanti.

Comm. Trib. Reg. Lazio, 28 marzo 2008, n. 29

#### *21. Imposte sui trasferimenti degli enti pubblici territoriali*

Le norme agevolative che prevedono le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (ai sensi dell'art. 1, comma 5, Tariffa parte I<sup>a</sup>, D.P.R. n. 1.31 del 1986, del D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 10, comma 3, e dell'art. 2 della Tariffa allegata a tale ultimo decreto), come le altre norme istitutive di agevolazioni fiscali, sono norme di carattere eccezionale, che esigono un'esegesi ispirata al "criterio di stretta interpretazione" e non ammettono interpretazioni analogica o estensiva; con la conseguenza che i benefici in esse contemplati non possono essere estese oltre l'ambito di applicazione come rigorosamente identificato in base alla definizione normativa. Tanto premesso, va osservato che – in merito ai trasferimenti a titolo oneroso – le riportate disposizioni radicano le agevolazioni contemplate, in funzione della qualità di "ente territoriale" (non estranea alle comunità montane ed ai consorzi tra enti territoriali: cfr. D.Lgs. n.

267 del 2000, art. 2), del destinatario del trasferimento, quanto alle agevolazioni in materia di imposte ipotecaria e catastale, di entrambi i contraenti, quanto all'esonero INVIM. Se ne deve, dunque, inferire che è nella predetta qualità (propria degli enti pubblici, dotati di organi di governo rappresentativi della popolazione residente, per i quali il territorio della circoscrizione non delimita semplicemente la sfera di competenza ma configura, al tempo stesso, elemento costitutivo, e che sono investiti della cura di interessi tendenzialmente diffusi sull'intero territorio di pertinenza) e nelle relative peculiarità che va evidentemente identificata la ratio stessa delle agevolazioni in rassegna\*.

\* Massima redatta dal servizio di documentazione economica e tributaria.

Cass., 7 maggio 2008, n. 11106

## 22. *Inquadramento ai fini IVA*

Stabilito, in base ad elementi probatori acquisiti, che la ONLUS è stata creata al solo scopo di fruire di facilitazioni fiscali per tutte le attività svolte da una Ditta individuale, tutti i Ricavi ed i Costi della fittizia ONLUS devono essere attribuiti alla Ditta individuale. Non competono le agevolazioni fiscali.

Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 30 maggio 2008, n. 50

## 23. *A agevolazioni ONLUS*

Non è incompatibile con il fine solidaristico di una ONLUS lo svolgimento di attività dietro pagamento. Sempre che attraverso il pagamento non si realizzi, accanto all'intento solidaristico, anche un fine di lucro\*.

\* Massima redatta dal servizio di documentazione economica e tributaria.

Cass., 9 ottobre 2008, n. 24883 – parte 2

## 24. *Redditi prodotti da consorzi*

In tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), gli enti di tipo associativo non godono di uno status di "extrafiscalità", che li esenta, per definizione, da ogni prelievo fiscale, potendo anche le associazioni senza fini di lucro – come si evince dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 111, comma 2 (nel testo applicabile nella specie *ratione temporis*) – svolgere, di fatto, attività a carattere commerciale. Il disposto del cit. D.P.R. n. 917, art. 111, comma 1 – in forza del quale le attività svolte dagli enti associativi a favore degli associati non sono considerate commerciali e le quote associative non concorrono a formare il reddito complessivo – costituisce, d'altro canto, una deroga alla disciplina generale, fissata dal D.P.R. n. 917, artt. 86 e 87, secondo la quale l'IRPEG si applica a tutti i redditi, in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche: con la conseguenza che l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano l'esonero è a carico del soggetto che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'art. 2697 cod. civ.\*

\* Massima redatta dal servizio di documentazione economica e tributaria.

Cass., 25 novembre 2008, n. 28005

## 25. *Prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome*

L'art. 13, parte A, n. 1, lett. f), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che, fatto salvo il soddisfacimento delle altre condizioni previste da questa disposizione, le prestazioni di servizi fornite ai loro membri da parte di associazioni autonome beneficiano dell'esonero prevista da detta disposizione, anche qualora tali prestazioni siano fornite ad uno solo o ad alcuni di detti membri.

Corte di Giustizia CEE, 11 dicembre 2008

## 26. *A agevolazioni riconosciute alle associazioni sportive*

In materia di benefici l'onere probatorio si inverte in capo al contribuente, talché non è sufficiente avere natura di associazione sportiva per godere delle agevolazioni, bensì è necessario possederne e provarne i requisiti normativi nonché rispettare quelle disposizioni della legge 398/1991 che sono funzionali alla verifica dell'esistenza delle necessarie condizioni. Quindi, qualora, come nel caso di specie, fossero previsti limiti legislativi sul *quantum* dei ricavi per poter usufruire dei benefici e fossero previsti obblighi di annotare i proventi nella distinta d'incasso, di numerare le fatture emesse, di conservare quelle ricevute per acquisti e qualora un incendio avesse distrutto tutta la documentazione contabile necessaria anche ai fini di cui. agli articoli 1 e 2 della legge 398/1991, non spettava all'Ufficio dimostrare l'assenza del diritto al regime agevolativo, bensì gravava sull'Associazione il relativo onere probatorio. In assenza, ancorché giustificata dal caso fortuito, delle distinte di incasso e delle numerose fatture, resta indimostrato il requisito necessario per i benefici, i quali pertanto non possono legittimamente essere riconosciuti.

Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, 26 gennaio 2009, n. 17

## 27. *Diniego iscrizione all'anagrafe per carenza di una attività di solidarismo sociale*

In base al principio di esclusività, posto dal dettato normativo di riferimento, la carenza di solidarismo sociale, anche in una sola attività, comporta la non ricorrenza dei requisiti per assumere la qualifica di ONLUS e, quindi, delle relative agevolazioni.

Comm. Trib. Reg. Lazio, 11 marzo 2009, n. 46

### *28. Cancellazione di ONLUS periferica per riscontro di irregolarità*

L'Associazione ONLUS periferica gode di perfetta ed autonoma soggettività giuridica e tributaria – e quindi soggetta a cancellazione in presenza di riscontrate irregolarità in sede di verifica – se gli organi associativi godono sia di capacità di espressione di volontà propria e distinta rispetto alla struttura centrale sia della possibilità di tutela e rappresentanza degli interessi dei propri membri anche nei confronti dell'organismo complesso e delle altre associazioni a questo aderenti.

Comm. Trib. Reg. Toscana, 24 marzo 2009, n. 37

### *29. Il legale rappresentante non risponde «in automatico»*

Ai fini della responsabilità del rappresentante di un'associazione non riconosciuta, non rileva la carica rivestita al momento dei fatti, bensì l'attività negoziale concretamente svolta dal soggetto e la circostanza che i terzi abbiano fatto affidamento sulla sua solvibilità e sul suo patrimonio.

Cass., 10 settembre 2009, n. 19486

### *30. Requisiti per l'iscrizione all'anagrafe*

La controversia riguardo al provvedimento di cancellazione (o al rifiuto di iscrizione) all'anagrafe delle ONLUS, di competenza dell'Agenzia delle Entrate, deve pertanto ritenersi attribuita al giudice tributario, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, avendo ad oggetto un atto di revoca (o diniego) di agevolazioni (art. 19, lettera h, dello stesso decreto legislativo).

Cass., Sez.Un., 24 novembre 2009

### *31. Fallibilità degli enti ecclesiastici che svolgono atti vita d'impresa*

Gli enti ecclesiastici sono soggetti alle leggi civili per le attività diverse da quelle di religione e di culto e, pertanto, ove essi svolgano stabilmente attività organizzata di produzione o scambio di beni e servizi con metodo economico, è possibile applicare anche ad essi la disciplina di cui alla legge fallimentare.

Trib. Paola, 3 dicembre 2009

### *32. Criteri di esenzione per gli immobili*

L'esenzione dall'ICI di cui all'art. 7, primo comma, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992, nel restringere ai soli immobili destinati esclusivamente alle attività delle associazioni, è diretta ad escludere dal beneficio fiscale l'utilizzo degli immobili, che sia solo strumentale rispetto ai fini istituzionali (concessione in locazione o destinazione a residenza dei soggetti che rivestono cariche sociali), ma non di certo quelli nei quali le attività culturali e le iniziative dell'associazione prendono vita, sono dirette, organizzate e, per alcuni aspetti (attività didattiche e di promozione), direttamente svolte. Nella specie, il Comune di Roma non aveva riconosciuto l'esenzione per gli immobili adibiti ad ufficio.

Comm. Trib. Reg. Lazio, 30 dicembre 2009, n. 770

### *33. Cancellazione dall'anagrafe*

La S.C. ha affermato che appartiene al giudice tributario la controversia riguardante il provvedimento di cancellazione (o rifiuto di iscrizione) dall'anagrafe delle "ONLUS" prevista dall'art. 11 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460.

Cass., Sez. Un., 27 gennaio 2010, n. 1625