

**Università degli Studi di Milano - Bicocca**

Scuola di Dottorato in Scienze Giuridiche

*Curriculum* in Diritto Tributario

**Profili comunitari del regime tributario  
degli enti *non profit***

Relatore: Char.mo Prof. Giuseppe Zizzo

Tesi di Dottorato di:

Mariaida Anselmo

Matr. 725098

XXIV ciclo - Anno Accademico 2010/2011



# Indice

## Introduzione

1. Problemi di fiscalità internazionale per gli enti <i>non profit</i> .	1
2. Delimitazione dell'oggetto di indagine.	5

## Parte Prima Il regime fiscale degli enti *non profit*

1. Quadro generale.	11
2. Le attività degli enti <i>non profit</i> .	17
2.1. La distinzione tra attività principale e attività secondaria.	17
2.2. Le attività principali: la regola generale dell'art. 73 del tuir e la particolarità delle Onlus.	22
2.3. Le attività secondarie.	32
2.3.1. La necessità di una classificazione.	32
2.3.2. Il legame con il fine dell'ente: contrarietà, estraneità e conformità.	35
2.3.2.1. Le attività contrarie e le attività non contrarie al fine.	35
2.3.2.2. Le attività non contrarie al fine: l'estraneità e il caso della strumentalità finanziaria.	36
2.3.2.3. Le attività conformi al fine: accessorietà e mera conformità.	39
2.3.2.4. Le Onlus e le attività direttamente connesse.	45
3. Le decommercializzazioni.	50
3.1. La <i>ratio</i> della decommercializzazione.	50
3.2. Il requisito della commercialità.	54
3.2.1. L'art. 55 e la nozione di impresa.	54
3.2.2. L'art. 2195 c.c. e le attività commerciali "per natura".	57
3.2.3. L'economicità come requisito della commercialità.	61
3.2.3.1. L'economicità tra remunerazione dei costi e conseguimento di un utile.	61
3.2.3.2. La corrispettività e gli elementi da confrontare per determinare l'economicità.	64

3.2.4. La commercialità delle altre attività di prestazioni di servizi.	68
3.3. Le decommercializzazioni di carattere sistematico.	72
3.3.1. L'art. 143.	72
3.3.1.1. Le attività oggetto della disciplina.	72
3.3.1.2. La specifica organizzazione e la conformità ai fini istituzionali.	76
3.3.2. L'art. 148.	83
3.4. Le decommercializzazioni puramente agevolative.	92
3.4.1. L'art. 148, comma 3.	92
3.4.2. Le associazioni di promozione sociale.	99
3.5. La decommercializzazione dell'attività principale.	104
3.5.1. Le Onlus.	104
3.5.2. Le Organizzazioni non governative.	108
4. Le esclusioni.	111
4.1. Quadro generale.	111
4.2. Le esclusioni applicabili agli enti non commerciali.	113
4.2.1. Le raccolte pubbliche di fondi.	113
4.2.2. I contributi per le attività convenzionate con la pubblica amministrazione.	115
4.3. Le attività marginali delle organizzazioni di volontariato.	117
4.4. Le fondazioni musicali.	123
4.5. Le associazioni sportive dilettantistiche e gli enti "assimilati".	126
4.6. Le attività direttamente connesse delle Onlus.	133
5. Le forfetizzazioni.	135
5.1. Quadro generale.	135
5.2. Il regime speciale delle associazioni sportive dilettantistiche.	139
5.3. Il regime delle associazioni sindacali e di categoria.	140
6. La disciplina degli enti non commerciali non residenti.	142

## **Parte Seconda**

### ***Non profit e aiuti di Stato***

1. La nozione di "aiuto di Stato".	145
2. L'ente <i>non profit</i> è un'impresa.	153
2.1. Premessa.	153
2.2. L'irrelevanza dello <i>status</i> giuridico dell'ente.	157
2.3. L'esercizio dell'attività economica come elemento fondante la definizione dell'"impresa".	164

2.3.1. Le attività oggetto di indagine.	164
2.3.2. La natura economica o non economica delle attività.	169
2.3.2.1. Inquadramento e metodo operativo.	169
2.3.2.2. L'attività economica: definizione e caratteristiche.	171
2.3.3. Le attività estranee al mercato.	174
2.3.3.1. La non economicità: le attività non economiche in senso proprio e le attività espressione di funzioni pubbliche.	174
2.3.3.2. ( <i>segue</i> ). Le attività solidali o con funzione esclusivamente sociale.	177
2.4. Il <i>non profit</i> rapportato alla nozione di impresa.	186
3. Il vantaggio selettivo o specifico.	191
3.1. Premessa.	191
3.2. La prima fase: l'individuazione di un vantaggio selettivo.	196
3.2.1. L'inquadramento di una misura come "eccezione" al sistema.	196
3.2.2. La comparabilità delle situazioni.	199
3.3. La seconda fase: la giustificazione discendente dalla natura o struttura generale del sistema fiscale nazionale.	207

### **Parte Terza**

#### ***Non profit*, discriminazioni e restrizione delle libertà fondamentali**

1. Premessa.	223
2. Il ragionamento della Corte di Giustizia per la tutela delle libertà fondamentali.	228
3. Le pronunce in materia di agevolazioni fiscali agli enti <i>non profit</i> .	234
4. Non comparabilità delle situazioni e condizioni per l'applicazione delle agevolazioni fiscali.	238
4.1. L'integrazione dell'ente nella vita sociale: fattore di non comparabilità ed elemento di coerenza del sistema fiscale.	238
4.2. Il nesso attività/interesse: l'attività come espressione del ruolo dell'ente.	244
4.3. ( <i>segue</i> ). L'interesse specifico come elemento di differenziazione.	250
4.4. Criticità delle decisioni della Corte.	253
5. La giustificazione delle discriminazioni: precisazioni sui motivi imperativi di interesse generale e sulla proporzionalità.	257

6. Le prospettive degli Stati membri e la situazione italiana.	261
<b>Bibliografia</b>	<b>267</b>

# Introduzione

## **1. Problemi di fiscalità internazionale per gli enti *non profit*.**

Il ruolo che il *non profit* assume all'interno della collettività ha destato e continua a destare l'attenzione dell'Unione europea sotto diversi punti di vista: nella prospettiva di promuoverne lo sviluppo e la diffusione vista la sua utilità<sup>1</sup>, nella prospettiva di impedirne e

---

<sup>1</sup> Si veda la Comunicazione della Commissione del 6-6-1997, COM(97) 241, *sulla promozione del ruolo delle associazioni e delle fondazioni in Europa*, e conseguenti Relazione della Commissione per l'occupazione e gli affari sociali del 27-5-1998 e Risoluzione del Parlamento europeo del 2-7-1998. In particolare, a seguito di un'indagine avviata a livello europeo, la Comunicazione nel riassumere i risultati ottenuti, metteva in luce le caratteristiche e il particolare ruolo delle associazioni e delle fondazioni all'interno di tutti gli Stati membri. Tracciava poi il quadro giuridico anche in materia fiscale, per concludere con la proposizione di azioni europee, nel rispetto del principio della sussidiarietà, volte a compiere ulteriori e più approfondite analisi del settore, a disciplinare eventuali relazioni tra questi enti e il settore pubblico sempre garantendo l'autonomia dei primi, a semplificare e chiarire la disciplina giuridica e fiscale ad essi relativa e ad incentivarne il finanziamento per garantirne l'operatività.

E ancora si veda la Decisione del Consiglio del 27-11-2009, 2010/37/CE, *relativa all'Anno europeo delle attività di volontariato che promuovono la cittadinanza attiva*, che ha appunto proclamato il 2011 Anno europeo del volontariato, ritenendo che la promozione della cittadinanza attiva nell'Unione europea sia un elemento di rilievo per rafforzare la coesione e lo

prevenirne l'uso per finalità diverse da quelle proprie, quali l'attività di terrorismo internazionale<sup>2</sup> e, più in generale, nella prospettiva di valutarne l'incidenza sullo sviluppo del mercato interno.

Proprio quest'ultimo aspetto induce a compiere alcune riflessioni sui più vantaggiosi regimi fiscali che di norma gli Stati membri adottano per il *non profit*. Due sono, infatti, le conseguenze che possono discendere da questi peculiari regimi e che incidono sul mercato: la prima attiene al rischio che tale disciplina abbia effetti negativi sulla concorrenza, potendo qualificarsi come aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107 del T.F.U.E.; la seconda riguarda, invece, l'incidenza della stessa disciplina sulle libertà fondamentali tutelate dal Trattato, potendo essa operare solo a favore dei soggetti residenti con l'effetto di attuare una discriminazione vera e propria a danno dei soggetti non residenti o comunque di restringere le libertà di circolazione<sup>3</sup>.

---

sviluppo della democrazia e che il volontariato costituisca dimensione fondamentale della cittadinanza attiva (secondo e terzo Considerando della Decisione).

<sup>2</sup> Comunicazione della Commissione del 29-11-2005, COM(2005) 620, *Prevenire e combattere il finanziamento del terrorismo attraverso un coordinamento rafforzato a livello nazionale e una maggiore trasparenza del settore non profit*, e relativa Risoluzione del Parlamento europeo sulla dimensione esterna della lotta contro il terrorismo internazionale del 15-2-2007, 2006/2032(INI). La Commissione, in particolare, rilevava come purtroppo le organizzazioni *non profit* possano essere piegate anche a finalità illecite quali il terrorismo. Proponeva pertanto una maggiore attività di controllo e l'introduzione di un Codice di comportamento per gli stessi enti.

<sup>3</sup> Sul rapporto tra il trattamento tributario degli enti *non profit* e il diritto comunitario si veda: MISCALI M., *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al "diritto costituzionale alla*

Nell'ambito dell'attività di controllo sul rispetto dei Trattati che compete alla Commissione, sono state avviate negli ultimi anni delle procedure di infrazione nei confronti degli Stati membri che presentano, nel proprio regime, disposizioni sul *non profit* che potrebbero manifestare i suddetti rischi. Anche l'Italia non è sfuggita a questi controlli, sebbene quella italiana ancora in corso sia l'unica procedura intrapresa per violazione del regime sugli aiuti di Stato<sup>4</sup>. Essa riguarda, infatti, l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili applicata agli enti non commerciali e la disciplina sulla perdita della qualifica di ente commerciale ex art. 149 del d.p.r. 917/1986 che non trova applicazione per gli enti ecclesiastici e per le associazioni sportive dilettantistiche. Nella stessa lettera di apertura di questa procedura, peraltro, viene segnalato che la riduzione dell'imposta alla metà di cui all'art. 6 del d.p.r. 601/1973 è configurabile come aiuto di Stato esistente e pertanto dovrà essere oggetto di apposito e diverso procedimento<sup>5</sup>.

Le procedure a carico degli altri Stati, invece, hanno riguardato la tutela delle libertà fondamentali e si sono

---

*sussidiarietà fiscale*”, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Giuffrè, Milano, 2011, p. 49-74; e nello stesso volume GIANONCELLI S., *La fiscalità delle erogazioni liberali al terzo settore*, p. 301-410. Inoltre: HELIOS M., *Taxation of non-profit organizations and EC law*, in *EC Tax Review*, 2007, n. 2, p. 65-73.

<sup>4</sup> Sempre in materia di aiuti di Stato e sempre per l'Italia si sono espresse le istituzioni comunitarie sulle fondazioni bancarie: C.G., sentenza 10-1-2006, causa C-222/04 (Ministero dell'Economia e delle Finanze vs Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri).

<sup>5</sup> Comunicato stampa del 12-10-2010, IP/10/1319, e lettera della Commissione di pari data, C(1010) 6960. La procedura risulta nel Registro degli aiuti di Stato al n. C26/2010.

concluse, perlopiù, con le opportune modifiche alla legislazione, mentre in pochi casi sono giunte innanzi alla Corte di Giustizia<sup>6</sup>. La Corte ha così avuto modo di esprimersi su questi peculiari regimi, in realtà, non solo in forza delle citate procedure, ma anche a causa delle questioni pregiudiziali sollevate dai giudici nazionali<sup>7</sup>.

Dato questo quadro, si tenterà di compiere una più ampia indagine volta a verificare se il regime fiscale proprio degli enti *non profit* sia compatibile con le regole in materia di concorrenza e di tutela delle libertà fondamentali.

---

<sup>6</sup> La Commissione europea ha deciso di recente di adire la Corte di Giustizia ritenendo che la disposizione olandese che agevola le donazioni a favore degli enti *non profit* purché essi siano registrati in Olanda, sia discriminatoria e sproporzionata (Comunicato stampa del 6-4-2011, IP/11/429). Innanzi alla Corte di Giustizia è stata anche chiamata l’Austria per alcune disposizioni in materia di donazioni (causa C-10/10) decisa con sentenza del 16-6-2011. Altre procedure riferite al trattamento fiscale degli enti *non profit* sono state aperte contro Estonia (Comunicato stampa del 27-11-2008, IP/08/1818), Belgio (Comunicato stampa del 6-4-2011, IP/11/425 e Comunicato stampa del 21-10-2002, IP/02/1527), Olanda (Comunicato stampa del 30-9-2010, IP/10/1252; Comunicato stampa del 18-3-2010, IP/10/300) e Francia (Comunicato stampa del 20-11-2009, n. IP/09/1764).

<sup>7</sup> Si tratta di: C.G., sentenza 14-9-2006, causa C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer vs Finanzamt München für Körperschaften); 35) C.G., sentenza 27-1-2009, causa C-318/07 (Hein Persche vs Finanzamt Lüdenscheid); C.G., sentenza 10-2-2011, causa C-25/10 (Missionswerk Werner Heukelbach eV vs État belge); C.G., sentenza 8-9-2011, cause riunite C-78/08, C-79/08 e C-80/08 (Min. Eco. Fin. E Ag. Entr. vs Paint Graphos Soc. coop. a r.l., Adige Carni Soc. coop. a r.l. e Michele Franchetto).

## 2. Delimitazione dell'oggetto di indagine.

Premessa necessaria della ricerca è l'individuazione dei soggetti cui ci riferiamo, gli enti *non profit*. Nasce già qui una prima difficoltà: non esiste infatti una definizione, e in realtà neppure una terminologia univoca e condivisa dell'«ente *non profit*», né in campo giuridico né tanto meno economico<sup>8</sup>.

In genere, si parla di enti *non profit* pensando ad enti o organizzazioni sociali che rivestono indifferentemente forme giuridiche di vario tipo (associazioni, fondazioni, comitati, consorzi, cooperative, *trust*<sup>9</sup>) e che nascono dalla libera iniziativa di una comunità più o meno ampia, e perciò di natura privata e non pubblica.

Anche questi soggetti, poi, così come ogni altro ente, si connotano per un fine e per un oggetto, l'attività istituzionale.

---

<sup>8</sup> Si veda in proposito, CELLA P., *Il terzo settore: inquadramento economico-aziendale e problematiche applicative*, in ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, op. cit., p. 13 ss.

<sup>9</sup> Il *trust* infatti può essere costituito con finalità sociali e può acquisire ai fini fiscali anche la qualifica di Onlus quando, nel rispetto della legislazione in forza della quale è istituito, soddisfi i requisiti dell'art. 10 del d.lgs. 460/1997 (ad eccezione della lett. h, relativa al rapporto associativo che non esiste nel *trust*) e sia autonomo soggetto passivo d'imposta ai sensi dell'art. 73 del tuir. Non può godere di questa qualifica pertanto il c.d. *trust* trasparente, in quanto «il regime di favore previsto per le ONLUS presuppone la coincidenza fra l'ente che effettua una determinata attività di solidarietà sociale, alle condizioni e nei limiti previsti dal D. Lgs. n. 460 del 1997, e l'ente che, essendo possessore del reddito derivante da quell'attività, beneficia della detassazione prevista dall'ordinamento». Così: Circ. Ag. Entr., 1-8-2011, n. 38/E.

Il fine, in particolare, può essere descritto in termini negativi e positivi. In negativo, nel senso che manca lo scopo di lucro<sup>10</sup>. In positivo, invece, perché questi enti perseguono un fine di natura ideale, con una valenza che può qualificarsi come “sociale”. Da ciò discende che nel complesso non è possibile per questi soggetti distribuire (direttamente o indirettamente) utili o avanzi di gestione ai propri membri e che il loro impegno è volto non a remunerare gli investitori, ma a massimizzare l’ideale sociale della propria attività.

Ciò non toglie che essi possano ugualmente conseguire un risultato positivo e avere un avanzo di gestione e che ad essi sia dunque riconducibile una qualche forma di ricchezza<sup>11</sup>. Anzi è auspicabile che un ente *non profit*, nell’attuazione del proprio fine, operi in un’ottica economica, di autonomia e di durabilità, in maniera tale da mantenere un equilibrio dinamico nel tempo tra le risorse impiegate e i servizi forniti.

---

<sup>10</sup> Qui si intende lo scopo di lucro soggettivo, che deve essere distinto dal lucro oggettivo. Il primo è solitamente riferito ai partecipanti di un’organizzazione e alla possibilità di distribuire loro degli utili; il secondo, invece, riguarda l’organizzazione stessa e la sua capacità di produrre un utile.

<sup>11</sup> In effetti anche l’intervento di disciplina dell’impresa sociale (d.lgs. 155/2006) e il precedente intervento sulle Onlus (d.lgs. 460/1997), confermano come il *non profit* possa essere orientato anche alla realizzazione di attività di tipo commerciale, con utilità collettiva e non individuale. In particolare, il d.lgs. 155/2006 qualifica come imprese sociali le organizzazioni private senza scopo di lucro, compresi gli enti del libro V del codice civile che esercitano in via stabile e principale un’attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale (nei settori individuati tassativamente dal legislatore), diretta a realizzare finalità di interesse generale e che hanno determinati requisiti.

Da queste caratteristiche discende un altro elemento tipico di questi soggetti: la necessità di investire nell'attività istituzionale gli eventuali avanzi di gestione (che si è detto sono per intero non distribuibili) e più in genere tutte le risorse di cui dispongono grazie alle liberalità di terzi. Le risorse economiche sono per gli enti *non profit*, dunque, soltanto un mezzo da impiegare per proseguire nello svolgimento del proprio compito. La risorsa economica, a differenza di un ente *for profit*, ha un'utilità solo nella misura in cui possa contribuire alla prestazione del servizio (più raramente alla produzione o cessione di un bene) per il quale l'ente è stato costituito.

Tracciato sommariamente il fine, per quanto attiene invece l'attività, non si possono individuare delle caratteristiche comuni: variegati sono i settori di intervento, dalla cultura e sviluppo dell'arte nelle sue diverse discipline alle più impegnative attività di assistenza sociale o addirittura sanitaria<sup>12</sup>; diversi sono anche, e di conseguenza, gli utenti delle attività, potendo essere i soli membri associati piuttosto che i terzi, e ancora molteplici sono le modalità di operare, dalla sola erogazione di finanziamenti alla

---

<sup>12</sup> L'*International Classification of Non profit Organizations* (ICNPO), il sistema di classificazione delle organizzazioni *non profit* elaborato dalla John Hopkins University, ha individuato dodici ambiti di intervento del *non profit*: attività culturali e ricreative; istruzione e ricerca; sanità; assistenza sociale; attività ambientalista; promozione dello sviluppo economico e sociale della comunità locale e tutela degli inquilini e sviluppo del patrimonio abitativo; diritti civili e tutela legale e politica; intermediari filantropici e promozione del volontariato; attività internazionali; organizzazioni religiose; organizzazioni economiche di titolari di impresa, professionali e sindacali; altre attività. All'interno di ciascuna di queste si possono operare ulteriori classificazioni.

diretta prestazione di un servizio<sup>13</sup>. Si avrà modo di vedere nel prosieguo che proprio le attività dovranno essere valorizzate per meglio classificare la posizione di questi enti nella collettività e valutarne il ruolo e, di conseguenza, la disciplina.

Anticipando parte delle considerazioni successive, la distinzione degli enti dovrebbe avvenire, e in parte già avviene, sulla base della funzione sociale adempiuta dai singoli soggetti, verificando il valore socialmente (e costituzionalmente) riconosciuto di cui si fanno espressione. In virtù di ciò all'interno dell'ampio genere degli "enti *non profit*" che assolvono funzioni di vario tipo, si potrebbe estrapolare la specie degli "enti di utilità sociale", ossia di quei soggetti che si pongono propriamente come terzi rispetto al primo settore (il

---

<sup>13</sup> Sul ruolo e le caratteristiche del mondo *non profit* si vedano anche i rapporti OCSE: *The non-profit in a changing economy*, 2003 e *The social economy. Building inclusive economies*, 2007. A livello nazionale utile è anche il Parere della Commissione dei Trenta espresso a proposito del d.lgs. 460/1997 di riordino della disciplina degli enti non commerciali e delle Onlus che, oltre a valorizzare l'aspetto sociale di queste organizzazioni, ne evidenzia anche il contributo alla crescita economica del Paese, nei seguenti termini: «il terzo settore nel suo complesso rappresenta un fattore autonomo e rilevante del processo di sviluppo economico e sociale del Paese. In particolare va sottolineata la sua capacità di operare affinché, attraverso la responsabile partecipazione di gruppi sempre più estesi di cittadini, le fasce più svantaggiate possono essere protagoniste dello sviluppo anziché scivolare sempre di più verso condizioni di esclusione sociale. Attraverso lo sviluppo delle organizzazioni del terzo settore vi è quindi la possibilità reale di trasformare un numero sempre più consistente di cittadini da assistiti marginali in responsabili produttori di ricchezza, garantendo effettivi livelli di progresso civile e di coesione sociale».

mercato) e al secondo (il pubblico), e che forniscono una risposta ai bisogni che gli altri due soggetti non riescono a soddisfare in maniera adeguata. Ad ogni modo, per ora, ci riferiremo in genere agli enti *non profit*.

Brevemente precisato ciò, la ricerca sui profili comunitari della disciplina fiscale di questi soggetti sarà condotta partendo dalle disposizioni nazionali e, in particolare, da quelle relative alle imposte sui redditi, che consentono di sviluppare in modo ampio e sufficientemente completo diverse questioni.

Esattamente si procederà nel seguente modo.

Nella Parte Prima si tratterà il quadro del regime fiscale degli enti *non profit* residenti e non residenti, la cui base è costituita dal d.p.r. 917/1986, ma che è arricchito da leggi specifiche adottate per determinati enti<sup>14</sup>.

Si procederà, nella Parte Seconda, con la delineazione della nozione degli aiuti di Stato ai sensi dell'art. 107 del T.F.U.E. così come risultante in special modo dalla copiosa giurisprudenza comunitaria, soffermandosi solo su alcuni e più interessanti elementi: la nozione di impresa, la nozione di selettività e di vantaggio e le giustificazioni che consentono di "salvare" certe norme apparentemente di favore dalla disciplina degli aiuti. In base a questo studio sarà possibile nel contempo valutare se anche la disciplina fiscale del *non profit* possa essere tacciata di illegittimità o se, invece, sussistano delle ragioni idonee ad escluderla dall'inquadramento negli aiuti di Stato.

La Parte Terza, infine, è volta a verificare gli effetti della diversità di disciplina tra enti residenti e non residenti sulle libertà di circolazione e avverrà attraverso l'analisi della

---

<sup>14</sup> Non sarà approfondita la disciplina dell'impresa sociale, considerato che essa non gode di maggiori favori sotto il profilo dell'imposizione fiscale diretta.

giurisprudenza esistente su questo punto, seppure finora riguardante perlopiù l'imposizione delle liberalità a favore degli enti *non profit* e non anche l'imposizione diretta<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Fa eccezione il caso *Stauffer*.

# Parte Prima

## Il regime fiscale degli enti *non profit*

### 1. Quadro generale.

Caratteristiche rilevanti degli enti *non profit* sono l'assenza di uno scopo di lucro soggettivo e il perseguimento di una finalità sociale o più in genere ideale, al soddisfacimento del quale si rivolge sia l'attività dell'ente che le sue risorse economiche. Sul versante fiscale queste caratteristiche non incidono sulla imponibilità dei redditi, considerato che il nostro sistema assume come presupposto di imposta il possesso del reddito, al di là delle qualità del soggetto che lo consegue ed al di là dell'uso che di esso se ne faccia. In linea di principio, quindi, gli enti *non profit* sono soggetti passivi tributari e quanto conseguito ha rilevanza fiscale. Detto ciò, vedremo che il legislatore ha comunque tentato di riconoscere le peculiarità di questi soggetti, riservando loro una disciplina fiscale apposita, diversa dal regime ordinario, e lo ha fatto, in parte, già all'interno dello stesso *tuir*, in cui ha tracciato la disciplina generale, ed in parte, nelle leggi speciali relative a singole categorie di enti *non profit*, all'interno delle quali ha previsto qualche specifica disposizione fiscale<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> In particolare, si tratta di:

- l. 26 febbraio 1987, n. 49: "Nuova disciplina della cooperazione dell'Italia con i paesi in via di sviluppo", in cui si ritrovano le disposizioni per le Organizzazioni non governative (Ong);
- l. 11 agosto 1991, n. 266: "Legge-quadro sul volontariato";

- 
- l. 8 novembre 1991, n. 381: “Disciplina delle cooperative sociali”;
  - l. 16 dicembre 1991, n. 398: “Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche”, applicabile anche alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco (art. 9-bis del d.l. 417/1991, convertito in l. 66/1992), alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro (art. 90, c. 1 della l. 289/2002), alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro (art. 2, c. 31 della l. 350/2003). Ai soggetti qui disciplinati si applica inoltre la normativa prevista all’art. 25 della l. 133/1999;
  - l. 30 dicembre 1991, n. 413, la c.d. “Legge Formica” di cui restano in vigore alcune disposizioni sulle associazioni sindacali e di categoria;
  - d.lgs. 29 giugno 1996, n. 367: “Disposizioni per la trasformazione degli enti che operano nel settore musicale in fondazioni di diritto privato”;
  - d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460: “Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale” ;
  - d.lgs. 17 maggio 1999, n. 153: “Disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti di cui all’articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 20 novembre 1990, n. 356, e disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria, a norma dell’articolo 1 della legge 23 dicembre 1998, n. 461”;
  - l. 9 ottobre 2000, n. 285: “Interventi per i giochi olimpici invernali Torino 2006”;
  - l. 7 dicembre 2000, n. 383: “Disciplina delle associazioni di promozione sociale”;
  - l. 30 marzo 2001, n. 152: “Nuova disciplina per gli istituti di patronato e di assistenza sociale”;
  - d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155: “Disciplina dell’impresa sociale”.  
È stato, invece, abrogato con d.lgs. 22 gennaio 2004, n. 28 l’art. 30 della l. 4 novembre 1965, n. 1213 in cui erano previste, per i circoli e le associazioni nazionali di cultura cinematografica, delle agevolazioni fiscali modificate con d.l. 14 gennaio 1994, n. 26 convertito in l. 1 marzo 1994, n. 153.

Procediamo però con ordine. Punto di partenza è sempre il *tuir*, all'interno del quale non troviamo un richiamo esplicito agli “enti *non profit*”, per cui la norma di riferimento non potrà che essere l'art. 73. Questo, tra i soggetti passivi dell'ires, accanto alle società, contempla gli enti non societari che suddivide in due categorie: enti commerciali ed enti non commerciali. La distinzione viene effettuata sulla base di un aspetto sostanziale, il tipo di attività principale svolta<sup>17</sup>, perciò non è possibile operare una distinzione a priori, ma occorre analizzare le caratteristiche dei singoli soggetti caso per caso per inserirli nell'una o nell'altra categoria. In particolare, quando l'ente *non profit* svolge in via principale o esclusiva un'attività di tipo commerciale, il suo trattamento non può che essere quello previsto per le società di capitali e i soggetti ad essi assimilati. Nel caso opposto, il trattamento è invece quello previsto per gli enti non commerciali degli artt. 143 e seguenti del *tuir*.

---

<sup>17</sup> Con riferimento a questo aspetto, si consideri che il non perseguire lo scopo di lucro e l'averne invece come obiettivo del proprio operare finalità di natura sociale, influisce, prima di tutto, sul modo di svolgere ed organizzare le proprie attività e, in secondo luogo, sulla considerazione che si può avere di esse dall'esterno. Cioè mentre un ente o società che deve distribuire utili tra i soci strutturerà la propria attività in maniera tale da raggiungere un risultato tale che consente la distribuzione, un ente che invece non ha lo stesso obiettivo, non avrà la stessa necessità e focalizzerà la propria attenzione su aspetti necessari a far sì che la propria attività possa realizzare il proprio scopo, puntando su fattori diversi da quelli determinanti la produzione di un lucro oggettivo. Visto il rapporto di funzionalità dell'attività nei confronti dello scopo, è ragionevole prendere in considerazione come fattore discriminante proprio l'attività, che ha il vantaggio, rispetto allo scopo, di poter essere valutata in maniera più oggettiva.

Una speciale attenzione deve essere prestata, sin da questa fase, alla figura delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) che possono considerarsi come specie del genere ente non commerciale. Ciò perché, a differenza di altri enti, per i quali è necessario compiere un'apposita analisi al fine di verificare la natura dell'attività svolta, le Onlus, per il fatto stesso di essere tali, godono della classificazione, fiscalmente più favorevole, di ente non commerciale. Questo automatismo discende dalla decommercializzazione dell'attività principale *ex art. 150, c. 1, del tuir*. Quindi una Onlus si configura come specie del genere ente non commerciale perché può anche svolgere attività commerciale in via principale, senza per questo rientrare nel regime degli enti commerciali. La particolarità (prettamente fiscale) di queste organizzazioni, sta proprio nel rientrare in una categoria (gli enti non commerciali) anche quando non ne rispecchiano le caratteristiche e solo in forza di una disposizione legislativa.

Vi è poi, in realtà, un'altra categoria di enti che si trova in una situazione simile, quella delle fondazioni bancarie (art. 12, c. 1, del d.lgs. 153/1999)<sup>18</sup>, che sono normativamente

---

<sup>18</sup> Sono fondazioni bancarie quelle che hanno effettuato il conferimento dell'azienda bancaria ai sensi del d.lgs. 20 novembre 1990, n. 356. Esse non hanno fini di lucro e perseguono esclusivamente scopi di utilità sociale e promozione dello sviluppo economico nei settori ammessi e operano in via prevalente nei settori rilevanti. Secondo le definizioni dell'art. 1 del d.lgs. 153/1999 i settori ammessi sono: «1) famiglia e valori connessi; crescita e formazione giovanile; educazione, istruzione e formazione, incluso l'acquisto di prodotti editoriali per la scuola; volontariato, filantropia e beneficenza; religione e sviluppo spirituale; assistenza agli anziani; diritti civili; 2) prevenzione della criminalità e sicurezza pubblica; sicurezza alimentare e agricoltura

inserite negli enti non commerciali anche se perseguono i propri scopi mediante l'esercizio di imprese strumentali ai loro fini statutarî<sup>19</sup>, purché abbiano ovviamente determinati requisiti.

Orbene, pur se entrambe le qualificazioni (enti commerciali e non) sono in linea teorica possibili, in realtà, per gli enti *non profit* le norme di maggiore interesse sono tendenzialmente quelle che riguardano gli enti non commerciali. Ciò perché alla luce del concetto di commercialità e delle caratteristiche predominanti nel *non profit*, o come visto in virtù di apposite norme<sup>20</sup>, questi enti si qualificano frequentemente (se non del tutto esclusivamente) come non commerciali. E, in effetti, la disciplina degli enti non commerciali è stata costruita pensando proprio a questo tipo di organizzazioni, così da meritare un'analisi dettagliata.

A questo punto, due precisazioni si rendono necessarie.

In primo luogo, considerando che si parla di enti non commerciali, la cui attività istituzionale cioè è non

---

di qualità; sviluppo locale ed edilizia popolare locale; protezione dei consumatori; protezione civile; salute pubblica, medicina preventiva e riabilitativa; attività sportiva; prevenzione e recupero delle tossicodipendenze; patologia e disturbi psichici e mentali; 3) ricerca scientifica e tecnologica; protezione e qualità ambientale; 4) arte, attività e beni culturali». Sono settori rilevanti: «i settori ammessi scelti, ogni tre anni, dalla fondazione, in numero non superiore a cinque».

<sup>19</sup> L'impresa strumentale è l'impresa esercitata dalla fondazione o da una società di cui la fondazione detiene il controllo, operante in via esclusiva per la diretta realizzazione degli scopi statutarî perseguiti dalla Fondazione nei settori rilevanti.

<sup>20</sup> Trattasi dell'art. 150 del tuir in materia di Onlus, che decommercializza le attività principali a determinate condizioni. Le Onlus si classificano così come enti non commerciali, con la conseguente sottoposizione alla relativa disciplina.

commerciale, e dunque non produttiva di reddito, la disciplina in esame non potrà che essere rivolta alle sole attività secondarie svolte dall'ente.

In secondo luogo, gli art. 143 e seguenti che disciplinano diversamente rispetto agli altri soggetti le attività secondarie, riguardano le sole attività commerciali e la loro idoneità ad essere considerate produttive di redditi (d'impresa o diversi). Sono norme che, si avrà modo di vedere, operano sulla base di diverse ragioni e con diverse modalità e che verranno classificate nel seguito a seconda che vadano ad incidere proprio sulla fonte del reddito, ritoccandone in un certo senso le caratteristiche (norme di decommercializzazione), oppure sugli effetti (norme di esclusione e forfetizzazioni).

L'intera disciplina è stata costruita valorizzando le attività dell'ente sotto due punti di vista: il rapporto con il fine, indispensabile oltre che per distinguere le attività principali dalle secondarie, anche per suddividere ulteriormente le attività secondarie; e la natura delle attività, cioè la commercialità.

Perciò, seguendo l'ordine logico doveroso per individuare la disciplina applicabile caso per caso al singolo ente *non profit*, si descriverà il rapporto tra l'attività e il fine, fondamentale, in primo luogo, per l'individuazione dell'attività istituzionale e, secondariamente, per la distinzione delle attività secondarie.

Dopodiché si procederà alla definizione della commercialità delle attività, avendo riguardo all'art. 55 del tuir.

Per finire, si analizzeranno le singole disposizioni del tuir e delle leggi speciali - distinguendole, come anticipato, in norme di decommercializzazione, esclusione e forfetizzazione - e cercando di individuarne la *ratio*.

Attraverso l'esame di questi aspetti si vuole tentare di dare maggiore sistematicità all'attuale confusionario regime, così da poter porre le premesse per il successivo campo d'indagine, ossia i profili comunitari della disciplina.

## **2. Le attività degli enti *non profit*.**

### **2.1. La distinzione tra attività principale e attività secondaria.**

Le organizzazioni *non profit* si collocano nell'ambito degli enti non societari, per i quali è necessario individuare la natura dell'attività principale svolta, ai fini della corretta determinazione del loro trattamento fiscale<sup>21</sup>. Infatti, l'art. 73, c. 1, distingue tra enti commerciali e non, e definisce come enti commerciali quelli «che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali» e

---

<sup>21</sup> Si ricorda che la necessità di analizzare tale elemento non si presenta per tutte le formazioni collettive, ma solo per quelle che, appunto, non hanno forma societaria. Infatti, le società dell'art. 73, c. 1, lett. a) del tuir (e quindi, società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, società di mutua assicurazione, società europee e cooperative europee) sono considerate "naturalmente" commerciali senza necessità di compiere altre indagini. In sostanza, se pensiamo che i criteri di individuazione della commercialità sono due, uno di natura soggettiva, l'altro oggettivo, possiamo dire che il primo rileva solo per gli enti dell'art. 73, c. 1, lett. a) per i quali cioè la mera forma societaria assunta è ritenuta sufficiente a ravvisare nell'ente la commercialità; il secondo, invece, trova applicazione per tutti i casi in cui l'ente non abbia forma societaria.

come enti non commerciali quelli «che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali»<sup>22</sup>. In base a questa distinzione, secondo l'art. 75, alla prima categoria di enti si applica la disciplina degli artt. 81 e seguenti, mentre alla seconda si applica quella degli artt. 143 e seguenti.

La natura commerciale è elemento di discriminazione tra le due categorie. Il fatto che un ente sia destinato a svolgere principalmente un'attività commerciale o meno è l'elemento più idoneo, agli occhi del legislatore, per differenziare il regime di rilevazione e misurazione del reddito<sup>23</sup>, e così sono previsti due meccanismi impositivi diversi. Mentre il sistema degli enti commerciali è connotato dalla onnicomprensività dei proventi nei redditi

---

<sup>22</sup> Secondo DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2004, p. 274: «la nozione di ente non commerciale si ricava *a contrariis* da quella di ente commerciale». Così anche CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Giappichelli, Torino, 1999, p. 299.

<sup>23</sup> Sulle motivazioni che hanno spinto il legislatore a ricorrere alla commercialità come elemento di distinzione, si veda ampiamente CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, op. cit., p. 300 che, a conclusione della propria analisi, ritiene che la scelta normativa di classificare i soggetti irpeg (ora ires) in ragione della natura commerciale dell'attività debba essere interpretata come un «tentativo di conciliare l'assetto reale-cedolare di rilevazione dell'imponibile adottato nel settore delle imposte sui redditi con l'esigenza di un compiuto apprezzamento fiscale degli enti nella loro dimensione unitaria di soggetti-attività in un'ottica di piena realizzazione del principio di personalità dell'imposizione. Una siffatta operazione classificatoria consente, infatti, al legislatore tributario di enucleare in positivo una categoria di enti la cui dimensione operativa complessiva, potendo essere ricondotta alla categoria del reddito d'impresa, è determinabile unitariamente, al contempo rispettando l'assetto reale di rilevazione dell'imponibile cui è improntato il sistema».

d'impresa, quello degli enti non commerciali segue il modello atomistico previsto per l'irpef<sup>24</sup>, dal quale vengono esclusi i redditi di lavoro autonomo e di lavoro dipendente<sup>25</sup>. Il reddito complessivo è perciò dato dai

---

<sup>24</sup> Vista la varietà delle attività da cui può discendere un provento, il nostro sistema procede ad una classificazione delle entrate in base alla fonte di produzione, individuando sei categorie reddituali per ciascuna delle quali poi prevede determinate regole di calcolo. Poiché tutti questi redditi possono essere conseguiti e posseduti da un soggetto passivo, il suo reddito complessivo sarà dato dalla somma delle varie categorie. L'eccezione a questo metodo è appunto costituita da società di capitali ed enti commerciali, per i quali, senza avere riguardo alle fonti di produzione, si procede ad inglobare tutto ciò che viene conseguito all'interno di una sola categoria (il reddito d'impresa).

<sup>25</sup> L'esclusione è facilmente spiegabile con l'impossibilità per un ente di realizzare queste attività, che richiedono per il loro espletamento l'impiego di energie personali. Dei redditi di lavoro, in sostanza, possono essere titolari solo le persone fisiche e, in virtù di ciò, neppure i redditi assimilati possono essere oggetto di tassazione per questi enti. Di questo parere RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Giuffrè, Milano, 2007, p. 145; ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Cedam, Padova, 2010, p. 565; FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2003, p. 890; INTERDONATO M., *Il reddito complessivo degli enti non commerciali*, in TESAURO F. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Utet, Torino, 1996, p. 291; CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, op. cit., p. 194 i quali però evidenziano come tale esclusione si rilevi inopportuna con riferimento ad alcune tipologie di reddito che, per quanto ricomprese nei redditi assimilati a quelli di lavoro, ben potrebbero essere conseguiti anche da un ente (FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, op. cit., p. 890 cita le rendite vitalizie equiparate ai redditi di lavoro dipendente dell'art. 50, c. 1, lett. h, del tuir). *Contra* DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, op. cit., p. 275 il

redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, «quale ne sia la destinazione» (art. 143, c. 1): ciò che conta è semplicemente la produzione della ricchezza e la possibilità che essa possa essere ricondotta al soggetto passivo, è invece ininfluyente che i redditi siano concretamente impiegati per lo svolgimento di attività con finalità sociali<sup>26</sup>.

Da questa complessiva disciplina discende dunque la necessità di analizzare le caratteristiche delle varie attività svolte dall'ente *non profit*, prima di tutto, per procedere alla classificazione come ente commerciale o non commerciale e, in secondo luogo, qualora si tratti di ente non commerciale, per individuare la categoria di reddito in

---

quale sostiene che «la circostanza che non siano previsti redditi di lavoro non è sufficiente ad escludere dalla tassazione i redditi assimilati a quelli di lavoro, quando siano percepiti da un ente non commerciale. [...] I redditi di lavoro non sono compresi fra quelli tassabili in testa alle persone giuridiche perché, normalmente, sono frutto dell'attività dell'uomo. Ma se vi sono redditi che vengono di fatto percepiti da persone giuridiche, pur essendo redditi di lavoro, essi vanno tassati in capo a chi li percepisce». La dottrina maggioritaria non condivide questa posizione, in virtù della formulazione rigida della norma che non lascia spazio ad interpretazione analogica.

<sup>26</sup> L'esplicitazione è coerente sia con la scelta iniziale di non dare rilievo agli scopi perseguiti dall'ente neppure ai fini classificatori degli stessi soggetti e di attribuire rilievo, viceversa, solo agli elementi che sono oggettivamente valutabili, quali appunto l'attività svolta; che con la struttura stessa del nostro sistema il quale, in generale, si occupa di valutare l'esistenza del possesso del reddito riconducendo la fonte al soggetto passivo. Un'eccezione si trova nella legge sulle organizzazioni di volontariato che da rilievo anche all'uso dei proventi conseguiti.

cui si collocano i proventi delle attività secondarie e determinarne il risultato<sup>27</sup>.

Ai fini della classificazione il primo passo da compiere è l'individuazione dell'elemento cui dover attribuire la qualità di "commerciale", cioè l'attività primaria dell'ente. Poiché le attività che un ente può svolgere possono essere più d'una, è necessario trovare un criterio utile per individuare la principale. Il legislatore, nel valutare il ruolo delle possibili attività di un ente non societario, si pone in un'ottica qualitativa e tiene conto unicamente del loro modo di relazionarsi nei confronti dello scopo perseguito, tralasciando qualsiasi considerazione meramente quantitativa, che non sarebbe in grado di cogliere la reale natura del soggetto. In base a ciò, distingue le attività principali o istituzionali da quelle non principali o secondarie.

Il secondo passo, individuata l'attività principale, consiste nel determinarne la natura<sup>28</sup>, commerciale o non commerciale, alla luce dell'art. 55 del tuir.

---

<sup>27</sup> È, infatti, pacifico che il sistema normativo esprima «la necessità di una analisi concreta delle singole attività svolte dagli 'enti non commerciali', escludendo che la 'natura non commerciale del soggetto' possa determinare per questo solo fatto, sempre e comunque, la 'natura non commerciale della (specifica) attività'». Così Cass., sez. trib., 20-10-2006, n. 22598.

<sup>28</sup> La classificazione dei soggetti ires è «frutto di due operazioni (quella di individuazione dell'attività principale o esclusiva posta in essere dall'ente e, quella successiva, della sua qualificazione a fini fiscali come attività commerciale o non commerciale)», ROSSI P., *Scopi perseguiti e destinazione dei risultati nella tassazione degli enti di tipo associativo*, in FEDELE A. (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, Cedam, Padova, 1998, p. 256. Così anche PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, Giappichelli, Torino, 2003.

Nel compiere l'analisi delle attività secondarie ci si imbatte, invece, in alcune difficoltà legate all'esercizio delle attività indipendenti e nello specifico, vista l'esclusione dei redditi di lavoro, all'esercizio delle attività commerciali, le quali rilevano o, in quanto abituali, nell'ambito dei redditi di impresa o, in quanto occasionali, nell'ambito dei redditi diversi. Le difficoltà sono dovute al fatto che gli elementi che le connotano non sono chiaramente determinati a livello normativo e non sono neppure di facile lettura nella realtà. La diversa classificazione delle attività non è tra l'altro di poco conto perché, ad essi è connessa la disciplina che si alterna tra misure di decommercializzazione, di esclusione e di determinazione forfetaria, con effetti differenti.

## **2.2. Le attività principali: la regola generale dell'art. 73 del tur e la particolarità delle Onlus.**

Per determinare la disciplina fiscale di un ente non societario è necessario individuarne l'oggetto principale o esclusivo. In questa fase, di norma, non si presentano grossi problemi per quei soggetti che svolgono un'attività in via esclusiva. Più difficoltoso, ma più frequente, è il caso di enti che esercitano molteplici attività, non necessariamente legate tra loro, indipendenti e di varia natura. In questi casi, l'attività da considerare dovrà essere quella principale<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> Ciò è chiaramente previsto dalla stessa norma, art. 73, c. 1, lett. c), che ne dà poi una definizione al successivo c. 4: «per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente

Bisogna capire cosa si intenda allora per “attività principale” o, meglio, se essa (rispetto alle altre attività) debba essere considerata tale in quanto prevalente da un punto di vista quantitativo o da un punto di vista qualitativo. Senza voler ricordare le diverse teorie formulate in proposito, è sufficiente qui riportare la conclusione del percorso compiuto in dottrina ed espressa del resto dallo stesso legislatore: la principalità è valutata dal punto di vista qualitativo, mentre non assume alcun rilievo l’elemento quantitativo, basato su un mero rapporto tra le entità dei proventi conseguiti mediante l’esercizio di diverse attività<sup>30</sup>. Poiché l’attività è ciò che l’ente svolge

---

gli scopi primari indicati dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo statuto».

<sup>30</sup> Si ricorda, per completezza, che criteri quantitativi sono considerati nell’art. 149 del tuir per individuare i casi di perdita della qualifica di ente non commerciale. La norma merita una precisazione. I parametri richiamati, che tra l’altro sono solo indicativi e devono essere valutati nella complessità dell’attività dell’ente (così come esplicitato nella Circ. Dir. AA. GG. e cont. trib., 12 maggio 1998, n. 124/E di commento al d.lgs. 467/1990 che ha previsto tale disposizione), non possono essere applicati per la determinazione della sua natura. Non solo perché se la volontà legislativa fosse stata quella di basarsi su tali elementi ai fini della qualificazione, la norma sarebbe stata inserita nel contesto dell’art. 73 e non nella sezione successiva, ma anche perché essa fa riferimento alle attività che, in origine funzionalmente secondarie alla realizzazione dello scopo, dovessero assumere poi un rilievo prevalente nell’ente, impiegando maggiore tempo e risorse dell’attività principale non commerciale. Tali criteri entrano in gioco solo ai fini del mutamento di qualifica dell’ente e non della sua classificazione iniziale. La norma interviene, quindi, nel momento in cui un ente già non commerciale, eserciti prevalentemente attività commerciali (che, invece, dovrebbero essere secondarie) per un intero periodo d’imposta. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p. 138 ritiene che la norma

per perseguire il proprio scopo, è in relazione ad esso che bisogna verificare il primato di un'attività sulle altre. A tal fine, l'individuazione degli scopi dell'ente si pone come antecedente necessario alla determinazione dell'oggetto principale<sup>31</sup>. Avendo presente il fine, quando un'attività consente di realizzarlo in via immediata e vi contribuisce in larga misura, configurandosi come essenziale per l'ente, allora essa può essere definita principale<sup>32</sup>. L'attività principale, anche detta attività istituzionale, è «l'attività

---

«ponga un'ulteriore condizione al fine di determinare la qualificazione dell'ente, stabilendo non solo che questo non debba svolgere in via principale attività commerciali, ma anche che le attività commerciali eventualmente svolte non assumano rilievo quantitativo tale da farle considerare prevalenti».

<sup>31</sup> Il ruolo qui attribuito allo scopo non è in contrasto con la sua generica irrilevanza nell'ambito tributario, in quanto la sua incidenza non è diretta ma indiretta. Esso non è elemento distintivo per la determinazione del trattamento fiscale, ma è solo termine di riferimento per l'individuazione di un altro elemento (l'oggetto dell'ente), determinante per la scelta del trattamento impositivo (ROSSI P., *Scopi perseguiti e destinazione dei risultati nella tassazione degli enti di tipo associativo*, op. cit., p. 254 e FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 333).

<sup>32</sup> Si legge nella Circ. Dir. AA. GG. e cont. trib., 12-5-1998, n. 124/E: «per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipicizza l'ente medesimo». Tra i tanti, chiaramente TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Utet, Torino, 2008, p. 98: «per valutare se una determinata attività assume carattere principale è necessario, pertanto, identificare 'gli scopi primari' dell'ente, il cui perseguimento deve ritenersi irrinunciabile; dovrà poi valutarsi se l'attività sia necessaria per realizzarli direttamente, e cioè se la diretta realizzazione degli 'scopi primari' dell'ente sia o non sia impedita dal mancato esercizio dell'attività considerata».

funzionalmente orientata alla realizzazione dei risultati e al soddisfacimento degli interessi per cui l'ente è stato costituito e di cui l'ente, pertanto, quale soggetto-attività, è modulo di esplicazione»<sup>33</sup>. Conta, perciò, la funzionalità dell'attività al soddisfacimento dell'interesse dell'ente.

A questo punto potremmo chiederci da cosa debba evincersi sia lo scopo in rapporto al quale valutare l'attività, che l'attività stessa. Le possibilità, anche in tal caso, sarebbero due: fare uso di un criterio meramente formale, affidandosi cioè a quanto affermato negli atti costitutivi dell'ente (se presenti); oppure di un criterio sostanziale, osservando concretamente quanto compiuto dagli enti oggetto di valutazione<sup>34</sup>. Entrambe le possibilità sono state prese in considerazione dal legislatore e perciò ad entrambe è possibile ricorrere. Tuttavia, non potendosi lasciare libera una valutazione di questo tipo, per evitare che la norma fosse piegata di volta in volta alle esigenze delle formazioni sociali, l'art. 73, c. 4 ha affermato la propria predilezione per il primo dei due criteri esposti, dando rilievo sia per l'oggetto principale (cioè l'attività) che per lo scopo a quanto previsto «in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata», e ricorrendo al secondo dei criteri solo in caso di assenza degli elementi necessari per compiere il primo esame e, di norma invece, per gli enti non residenti<sup>35</sup>.

---

<sup>33</sup> CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, op. cit., p. 232.

<sup>34</sup> Una complicazione è dovuta anche al fatto che la norma si riferisce ad enti di tipo non societario, per i quali la legge non richiede necessariamente la precisazione delle attività svolte, ritenendo sufficiente l'indicazione degli scopi.

<sup>35</sup> Ciò non significa che l'attività eventualmente indicata debba essere recepita in modo acritico. Infatti, resta la possibilità che

Sempre sulla base dello stesso principio, ossia il contributo di un'attività al compimento del fine, è stata costruita la disciplina delle Onlus<sup>36</sup>.

Con riferimento al requisito soggettivo (art. 10) possiamo distinguere tra:

---

l'ente non la svolga concretamente o che comunque, vista la non vincolatività di questi atti all'interno degli enti non societari, a fronte di una diversa attività svolta possa ritenersi intervenuta una modifica per fatti concludenti delle prescrizioni statutarie. In questo senso RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p. 137. Resta cioè sempre nel potere dell'amministrazione finanziaria la possibilità di superare il dato formale, in presenza di una realtà diversa.

<sup>36</sup> I requisiti sono, in realtà, più di uno. Per completezza di trattazione si ricordano gli altri: il divieto di distribuire in modo diretto o indiretto utili e avanzi di gestione ai soggetti legati all'organizzazione sia nel corso della sua attività che nella fase di scioglimento e l'obbligo di destinare tali proventi alla realizzazione delle attività istituzionali e a quelle ad esse direttamente connesse e in caso di scioglimento ad organizzazioni simili; l'obbligo di redigere bilanci o rendiconti annuali; di prevedere una disciplina associativa uniforme basata su principi di democraticità ed uguaglianza; l'uso del segno distintivo Onlus. Le precauzioni assunte per evitare che fruiscano della norma soggetti con scopi diversi dall'utilità sociale, sono simili a quelle richieste nell'ambito dell'art. 148, c. 8, del tuir a proposito delle associazioni. Questi requisiti, peraltro, non devono essere solo rispettati nella realtà, ma devono essere specificamente indicati nello statuto dell'ente considerato che secondo la Suprema Corte «i requisiti formali previsti dall'art. 10 d.lgs. 460/1997 non possono ritenersi surrogabili con il concreto accertamento della fattuale osservanza dei precetti della norma, sia per la non equivoca lettera della legge sia per il fatto che si tratta di norma di stretta interpretazione» (Cass., sez. trib., 5-4-2011, n. 14371).

- a) soggetti che si classificano come Onlus solo in presenza di determinate condizioni (previste dal comma 1);
- b) soggetti che si presumono Onlus, indipendentemente dai requisiti generali;
- c) soggetti che in ogni caso non possono essere considerati Onlus.

Partendo dalle ultime due categorie, il comma 8 prevede che sono in ogni caso Onlus gli organismi di volontariato della l. 266/1991 iscritti negli appositi registri<sup>37</sup>, le organizzazioni non governative ritenute idonee ai sensi della l. 49/1987 e i consorzi che siano totalmente costituiti da cooperative sociali. La presunzione assoluta sulla soggettività di questi enti, discende dal fatto che per essi, in realtà, in virtù delle leggi che le disciplinano, i requisiti che vengono richiesti dal comma 1 e che a breve vedremo, risultano già soddisfatti.

A queste “Onlus di diritto” si aggiungono gli enti ecclesiastici di confessioni religiose con cui vigono accordi statali, ma che sono Onlus limitatamente all’esercizio delle attività di assistenza sociale e socio-sanitaria.

Invece, avendo funzioni diverse in ambito collettivo, per quanto altrettanto meritevoli, ma non svolgenti quelle operazioni dirette ad alleviare lo stato di difficoltà e di bisogno, non possono qualificarsi come Onlus le società commerciali diverse da quelle cooperative, le fondazioni bancarie, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro e di categoria.

---

<sup>37</sup> Ciò è valido purché, a seguito della recente modifica apportata dal d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in l. 28 gennaio 2009, n. 2, queste organizzazioni svolgano solo le attività marginali indicate dal d.i. 25 maggio 1995,

Ma la disciplina consistente e di maggiore complessità è quella del primo comma dell'art. 10, il quale considera Onlus le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato, anche senza personalità giuridica, *trusts*<sup>38</sup> compresi, che prevedono espressamente nei propri atti costitutivi il perseguimento esclusivo delle finalità sociali e lo svolgimento delle attività nei settori specificati dalla legge.

Visto il particolare favore manifestato per questi enti, sono stati introdotti in tal caso, però, parametri stringenti per la determinazione del fine e dell'oggetto. In questa ipotesi, infatti, il legame con il fine, non è tanto basato sull'esame concreto del singolo ente, ma discende da considerazioni e valutazioni già compiute dal legislatore e fissate a livello normativo. Così, innanzitutto, è stato individuato il fine esclusivo della "solidarietà sociale", per poi confinarlo in alcuni settori tassativamente elencati e considerati espressivi di un'utilità collettiva. Alcuni di questi settori soddisfano la finalità sociale solo a determinate condizioni, mentre altri sono considerati tali *in re ipsa*. In particolare, abbiamo che:

- le attività svolte nei settori dell'assistenza sanitaria, dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili, rispondono alla finalità richiesta, nel caso in cui esse siano prestate nei confronti di soggetti terzi rispetto ai membri dell'organizzazione, che si trovano in situazioni di svantaggio per ragioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari e,

---

<sup>38</sup> Il *trust* può acquisire ai fini fiscali la qualifica di Onlus come previsto dalla Circ. Ag. Entr., 1-8-2011, n. 38/E; cfr. nota 9 nell'Introduzione.

limitatamente agli aiuti umanitari, se siano prestate nei confronti di componenti della collettività estera<sup>39</sup>. La condizione di bisogno è, quindi, presupposto essenziale dello svolgimento delle attività stesse e per tale motivo l'attività sarà ugualmente considerata di solidarietà sociale anche se svolta nei confronti di un socio, associato o

---

<sup>39</sup> La Circ. Ag. Entr., 26-6-1998, n. 168 con riferimento alla situazione di svantaggio ha precisato che la sua valutazione costituisce «un giudizio complessivo inteso ad individuare categorie di soggetti in condizioni di obiettivo disagio connesso a situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado e grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale». A ciò segue un elenco di soggetti svantaggiati che, come precisato dalla più recente Ris. Ag. Entr., 17-7-2009, n. 186/E è data solo a titolo esemplificativo. Manca, quindi, una definizione tassativa di soggetti svantaggiati. Sempre la stessa risoluzione, in risposta al quesito di una fondazione-Onlus che voleva individuare un indicatore obiettivo per accertare la situazione di svantaggio economico degli studenti a cui intendeva erogare borse di studio, ha affermato che «il disagio economico costituisce il requisito al quale specifiche normative subordinano l'accesso a benefici finanziari, o regimi di esonero o a particolari tipologie di servizi. La condizione economica di disagio è stabilita con modalità e limiti (redditali e patrimoniali) che variano in relazione a diversi settori di intervento e di solidarietà sociale ... . La condizione di svantaggio economico va, pertanto, verificata con riguardo al settore di intervento di solidarietà sociale da attuare». Nel caso di specie, conclude, la fondazione istante «al fine di individuare la condizione di disagio economico del soggetto richiedente l'assegnazione della borsa di studio, possa fare riferimento per la definizione della condizione di svantaggio economico ai limiti I.S.E.E. stabiliti per l'esenzione dal pagamento delle tasse universitarie nell'ambito regionale di operatività dell'ente erogante».

partecipante, purché versi in situazione di svantaggio<sup>40</sup>;

- sono considerate a solidarietà immanente le attività svolte nei settori dell'assistenza sociale e socio-sanitaria<sup>41</sup>, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico, della tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta dalle fondazioni direttamente o per il tramite di altri enti<sup>42</sup>, e della

---

<sup>40</sup> Cass., SS.UU., 9-10-2008, n. 24883 a proposito di una fondazione-Onlus che prestava attività nei confronti di anziani i quali pagavano una normale retta, ha affermato che «la solidarietà non si manifesta soltanto con il sostegno economico, in quanto ben può manifestarsi nei confronti di persone anziane che per condizioni psicologiche, familiari, sociali o per particolari necessità assistenziali risultino impossibilitate a permanere nel nucleo familiare di origine. Pertanto non appare incompatibile con il fine solidaristico di una Onlus lo svolgimento di attività dietro pagamento».

<sup>41</sup> È stata ricondotta nelle attività sociali, l'attività svolta da un consultorio familiare prematrimoniale e matrimoniale, in quanto i consultori privati che svolgono assistenza alla famiglia e alla maternità, conformemente alle leggi in materia (in particolare l. 405/1975) perseguono finalità solidaristiche assicurando protezione a particolari soggetti meritevoli di sostegno sociale è senza oneri economici a carico degli assistiti. Ris. Ag. Entr., 20-3-2009, n. 70.

<sup>42</sup> Il d.P.R. 20 marzo 2003, n. 135 definisce gli ambiti e le modalità di svolgimento dell'attività di ricerca scientifica che consentono di applicare la qualifica di Onlus ai soggetti che la svolgono. In particolare l'art. 2 considera di interesse sociale le attività di ricerca svolte nei seguenti ambiti: prevenzione, diagnosi e cura di tutte le patologie dell'essere umano, prevenzione, diagnosi e cura dei danni derivanti da abuso di droghe, produzione di nuovi farmaci e vaccini per uso umano e veterinario, sistemi per aumentare la sicurezza nel settore agroalimentare e nell'ambiente a tutela della

promozione della cultura e dell'arte qualora a quest'ultima siano riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione statale. Per queste attività si ritiene che il beneficio sia in modo naturale, non a favore di singoli soggetti, ma della collettività diffusa, perché trattasi di attività influenti su beni di godimento comune.

La differenza tra queste attività e quelle del precedente gruppo è che, mentre le prime sono generalmente prestate a favore dei singoli, e potrebbero essere svolte dietro corrispettivo e con finalità lucrative, nelle seconde, vista la tendenziale destinazione ad una comunità ampia di soggetti, non si manifesta lo stesso rischio. Per questo, solo per le prime attività il legislatore si è premurato di circoscriverne la rilevanza sociale ai casi in cui si ricavi effettivamente un beneficio generale e, cioè, ai casi in cui si provveda all'eliminazione di una situazione di disagio. Tornando alla classificazione generale di un ente *non profit*, individuata l'attività che l'ente svolge in via esclusiva o principale, la seconda operazione da compiere sarà la qualificazione dell'attività stessa in termini di

---

salute pubblica, riduzione dei consumi energetici, smaltimento rifiuti, simulazioni, diagnosi e previsione del cambiamento climatico, prevenzione diagnosi e cura di patologie sociali e di forme di emarginazione, miglioramento dei servizi e degli interventi sociali, sociosanitari e sanitari. L'art. 3 con riferimento alle modalità di svolgimento prevede la possibilità di esercizio diretto dell'attività o indiretto. Nel primo caso è necessario che la fondazione sia dotata di idonee strutture, risorse professionali e finanziamenti adeguati per lo svolgimento di progetti di ricerca rientranti nell'ambito dell'art. 2. L'attività indiretta, invece, richiede che le università o altri enti che seguono i progetti stipulino, con le fondazioni, specifiche convenzioni disciplinanti i rapporti tra le due, le linee guida dell'attività e i finanziamenti.

commercialità (che in realtà per le Onlus si vedrà non essere necessaria). Terminata anche questa seconda operazione, avremo determinato il quadro fiscale generale di riferimento per l'ente *non profit*. Una volta stabilito però che l'ente non è commerciale, è necessario proseguire nella valutazione delle attività secondarie eventualmente svolte.

Per comodità di trattazione, si procederà ora ad analizzare anche il ruolo delle attività secondarie nell'ente, per passare poi alla nozione di commercialità.

## **2.3. Le attività secondarie.**

### **2.3.1. La necessità di una classificazione.**

Si è detto che sono principali quelle attività che compiono direttamente le finalità dell'ente, che sono essenziali alla realizzazione dello scopo e di per sé in grado di esaurirlo, così da soddisfare pienamente gli interessi in virtù dei quali l'ente è stato istituito. Il fatto stesso che ci sia la necessità di far emergere un'attività principale, significa che un ente possa svolgere anche attività diverse da quella volta alla diretta soddisfazione dei propri fini e che, cioè, possa impegnarsi in attività secondarie<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> A differenza dell'attività principale, la secondaria non è descritta in modo specifico nello statuto di un ente. Si adottano, infatti, delle formule molto generiche, con cui ci si limita ad affermare la possibilità di esercitare, ad esempio, attività commerciali. Per cui l'attività secondaria deve essere individuata nel concreto operato dell'ente.

Le secondarie, a differenza dell'attività primaria, non si rivelano essenziali alla realizzazione degli interessi dell'ente: mentre il mancato svolgimento dell'attività principale ne vanifica l'esistenza stessa, l'assenza di quelle secondarie non incide in ugual misura. Ciò non vuol dire che esse siano superflue e inutili, ma semplicemente che non esprimono la ragione di esistere dell'ente<sup>44</sup>. Alcune di esse possono dare un significativo apporto ed esprimere un'utilità per l'ente, tanto da poter meritare, a determinate condizioni, un trattamento agevolato. Così a seconda del ruolo dell'attività, un provento si potrà considerare imponibile o meno, con la evidente necessità di classificare le attività secondarie.

Appurata questa necessità, per procedere alla classificazione, anche in tal caso, bisogna individuare un criterio in base al quale operare. Poiché il criterio scelto dal legislatore per individuare l'attività principale è il rapporto attività/fine e poiché ogni attività, in effetti, può essere rapportata allo scopo e classificata in relazione ad esso, anche per le attività secondarie si può fare ricorso allo stesso criterio. Quindi l'analisi dovrà essere volta a valutare il contributo che la singola attività secondaria apporta al fine. Bisognerà perciò delineare l'attività, individuarne caratteristiche ed effetti e relazionarla con il

---

<sup>44</sup> Ricorre la distinzione tra «attività-fine» e «attività-mezzo». Quando l'ente svolge una pluralità di attività, per determinare quale deve essere considerata prevalente occorre scindere l'attività o le attività che realizzano direttamente il fine per il quale l'ente è stato costituito e che dunque ne esprimono la specifica ragione di esistere, le «attività-fine», da quelle che detto fine realizzano solo in modo mediato, essendo in rapporto strumentale con la prima o le prime, le «attività-mezzo». Entrambe possono essere commerciali o meno. Così ZIZZO G., *Reddito delle persone giuridiche (imposta sul)*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 619.

fine, in modo da qualificare di volta in volta il tipo di legame che ciascuna di esse ha con lo scopo.

Nel gruppo delle attività secondarie non ci sarà, ovviamente, alcuna attività essenziale e in grado da sola di realizzare direttamente il fine, altrimenti ricadrebbe nell'alveo delle attività principali, ma vi saranno tutt'al più attività in grado di apportare un contributo (più o meno ampio) alla sua realizzazione.

Tenteremo di individuare, secondo logica, delle categorie in cui suddividere le attività secondarie, in modo da avere delle coordinate entro cui muoversi e delle definizioni generalmente valide. Poi, nella successiva analisi delle disposizioni relative ai singoli enti, verificheremo la corrispondenza di questa nostra classificazione con le principali nozioni di attività secondaria che il legislatore ha usato<sup>45</sup>.

---

<sup>45</sup> Con riferimento alla terminologia utilizzata nelle varie disposizioni, si ricorda che: nell'ambito del tur (artt. 143 e 148) si parla di attività conformi ai fini istituzionali, attività in diretta attuazione degli scopi e attività strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi; la nozione di conformità è invece alternata a quella di attività accessorie nella disciplina degli enti musicali e in un caso specifico quale è quello del Comitato organizzatore dei giochi olimpici di Torino 2006; per le associazioni sportive dilettantistiche si considera la connessione agli scopi istituzionali; connessione diretta e attività accessorie sono i termini adoperati per le Onlus; attività ausiliarie e sussidiarie finalizzate al raggiungimento di obiettivi istituzionali, vengono disciplinate nelle associazioni di promozione sociale; mentre attività marginali sono quelle delle organizzazioni di volontariato.

### **2.3.2. Il legame con il fine dell'ente: contrarietà, estraneità e conformità.**

#### **2.3.2.1. Le attività contrarie e le attività non contrarie al fine.**

Individuati gli elementi da sottoporre a valutazione (l'attività secondaria e il fine dell'ente) e il criterio in base al quale valutarli (il contributo del primo elemento al soddisfacimento del secondo), vediamo come può connotarsi questo rapporto di interdipendenza tra i due elementi. Possiamo partire da una distinzione semplice e immediata, a cui poi aggiungere ulteriori elementi di specificazione.

La prima e più semplice classificazione che si può compiere nel valutare il rapporto tra le attività secondarie e il fine è quella di contrarietà o non contrarietà. Dobbiamo verificare se cioè tra i due elementi esiste una contraddizione, un'opposizione, così da distinguere le attività secondarie contrarie al fine e le attività secondarie non contrarie al fine.

In realtà, le prime (le attività contrarie) dovrebbero essere ridotte ad un numero limitato di ipotesi: l'attività che tradisce il fine dell'organizzazione è un'attività che intralcia il normale corso della vita dell'ente e che ne ostacola la sua realizzazione<sup>46</sup>. Per questo dovrebbe essere

---

<sup>46</sup> Per fare un esempio estremo, sarebbe il caso di un'organizzazione avente lo scopo di sensibilizzare l'opinione pubblica alla tutela della natura e degli animali, che decidesse di organizzare una battuta di caccia. L'attività sarebbe evidentemente contraria allo scopo dichiarato.

confinata ad ipotesi minori o addirittura di “illiceità” dell’attività stessa, intesa come contrarietà allo spirito dell’organizzazione, in grado di annullarlo, facendo venire meno il carattere dell’ente<sup>47</sup>.

Invece, le seconde (le attività non contrarie al fine) comprendono una serie di ipotesi più ampie e in cui è possibile operare una sottoclassificazione. La non contrarietà può essere declinata con diversi significati: estraneità, conformità in senso stretto o accessorietà, e mera conformità.

### **2.3.2.2. Le attività non contrarie al fine: l’estraneità e il caso della strumentalità finanziaria.**

Come prima possibilità, un’attività non contraria al fine, pur non impedendo il normale compimento del fine dell’ente, può non apportare alcun contributo alla sua diretta realizzazione. L’attività cioè non intralcia lo sviluppo del fine, non è contrario ad esso, ma non vi contribuisce neppure; non è in contrasto, ma neanche a favore, è semplicemente estranea al fine dell’ente<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, op. cit., p. 343, nella sua distinzione delle attività secondarie, parla di ipotesi di totale estraneità ed evidenzia che esse in realtà dovrebbero essere ridotte o del tutto assenti, in virtù del fatto che lo svolgimento di «attività estranee agli scopi» presupporrebbe comportamenti illeciti degli organi sociali o atti compiuti in modo inefficace. Qui, invece, preferiamo distinguere l’estraneità dalla contrarietà.

<sup>48</sup> Ad esempio, la stessa organizzazione di tutela della natura del precedente esempio, decide di partecipare, magari affiancandosi ad un altro ente, alla organizzazione di seminari e convegni sulla

L'estraneità non è inutilità, inopportunità o addirittura illiceità, ma semplicemente assenza di un contributo diretto o indiretto alla realizzazione del fine. Certo, verrebbe da chiedersi perché un soggetto dovrebbe decidere di compiere un'attività che non ha nessun legame con le proprie intenzioni.

Ebbene, la motivazione più frequente discende dalle caratteristiche dell'ente *non profit* e dalle sue esigenze. Gli enti *non profit*, infatti, si impegnano nella realizzazione di un'attività che sia in grado di fornire una prestazione o un bene espressione di un valore della collettività e che apporti un contributo allo sviluppo della società. Anche se non è escluso l'esercizio in forma commerciale di queste attività socialmente utili, nella maggior parte dei casi l'attività principale non è commerciale o, come vedremo, per carenza del requisito dell'organizzazione in forma d'impresa o, e questo accade più spesso, per carenza di economicità (in quanto trattasi sovente di attività prestate senza corrispettivo o con corrispettivi molto bassi). Questo aspetto è di particolare importanza, dato che se un'attività commerciale, in quanto tale, è anche economica e quindi,

---

letteratura italiana. L'attività (che si presume secondaria) è svolta in concomitanza alla reale attività dell'ente, in tal caso, non è contraria alla tutela della natura, ma neppure vi contribuisce, è appunto estranea. Le motivazioni per lo svolgimento di questa attività potrebbero essere diverse e, ad esempio, potrebbe esserci comunque una reciprocità di sostegno tra le due organizzazioni, uno scambio di favori. Oppure l'associazione per l'ambiente del nostro esempio, potrebbe avere deciso di sponsorizzare il seminario, consentendo l'utilizzo della propria struttura o del proprio personale, in cambio dei quali riceve un compenso in denaro, incamerando così risorse. Allora in questo caso possiamo dire che l'attività è estranea al fine, ma strumentale dal punto di vista finanziario.

nella peggiore delle ipotesi, almeno in grado di autoalimentarsi garantendosi la sussistenza senza interventi esterni<sup>49</sup>, un'attività non commerciale con funzioni sociali, non è in grado di perpetuarsi in maniera autonoma. E, poiché l'ente *non profit* per lo svolgimento di questo tipo di attività sostiene comunque una serie di costi per i quali non riceve alcuna remunerazione (o riceve una remunerazione irrisoria), è evidente che esso deve ricorrere a delle fonti di finanziamento esterne. Queste fonti sono piuttosto eterogenee e consistono principalmente in contributi, sia pubblici che privati, e liberalità in genere, per le quali, in virtù della loro utilità, si è provveduto a sostenerli ed agevolarli su diversi fronti. In aggiunta, però, non è escluso che l'ente possa intraprendere direttamente attività redditizie che gli consentano una certa autonomia di "sopravvivenza" e, in particolare, non è escluso l'esercizio di attività commerciali. Queste possono produrre, infatti, entrate sufficienti, da una parte, a sopperire ai costi di sostenimento per lo svolgimento dell'attività stessa e, dall'altra, a finanziare l'attività principale e l'organizzazione dell'ente<sup>50</sup>.

---

<sup>49</sup> Sul rilievo dell'economicità ai fini della determinazione della commercialità, si veda *infra* capitolo successivo.

<sup>50</sup> È sottinteso che queste attività dovranno comunque essere casi limitati e restare appunto secondarie, perché in caso contrario potrebbero modificare la natura dell'ente. Infatti, l'art. 149 stabilisce che l'ente perde la qualifica "non commerciale" quando eserciti in modo prevalente l'attività commerciale per un intero periodo di imposta, tenendo conto di una serie di parametri elencati dal secondo comma dello stesso articolo (prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale rispetto alle restanti attività; prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni

L'attività, nonostante fornisca risorse economiche utili alla concreta realizzazione dell'attività principale, non ha, però, alcun legame diretto né indiretto con lo scopo perseguito. Il fatto che i proventi siano utili, non può essere rilevante ai fini di una diversa qualificazione del rapporto attività/fine. Ciò perché ad essere utili sono appunto i proventi, il prodotto dell'attività e non l'attività in sé. L'estraneità di questa attività allo scopo, si comprende se si pensa che il fatto che i proventi siano frutto dell'attività di vendita di caramelle piuttosto che di detenzione di partecipazioni, non incide in termini di rapporto con il fine, anzi è indifferente, è utile solo il risultato dell'attività. Se non esiste alcun rapporto con lo scopo, se l'unico contributo di un'attività commerciale è fornire risorse finanziarie per l'acquisto dei mezzi con cui l'attività principale viene svolta, quell'attività non può che configurarsi come estranea.

Di tutto ciò bisognerà tenere conto nella successiva analisi delle disposizioni fiscali che interessano gli enti *non profit*.

### **2.3.2.3. Le attività conformi al fine: accessorietà e mera conformità.**

Proseguendo nella distinzione delle attività non contrarie al fine, dopo avere visto l'estraneità, possiamo individuare delle attività che non solo non sono estranee, ma che sono

---

afferenti le attività istituzionali; prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali; prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese).

proprio conformi al fine. Queste, a differenza delle precedenti, si qualificano per una relazione positiva con il fine. La conformità richiede perciò qualcosa di ulteriore e di significativo rispetto alla non estraneità.

La conformità è, dal punto di vista linguistico, l'uguaglianza o quantomeno somiglianza di forme. In senso figurato si parla di conformità come concordanza, corrispondenza e coerenza, più o meno ampia, tra due elementi oggetto di comparazione (qui, l'attività e il fine).

Per quanto ci riguarda, la conformità può discendere da due diversi elementi, o meglio, può essere riscontrata su un piano materiale o su un piano ideale.

Il primo caso è quello più semplice. Infatti, nel gruppo delle attività secondarie vi sono delle attività che non sono né contrarie né estranee allo scopo e che hanno una stretta relazione materiale con l'attività istituzionale. Queste attività possono essere definite come accessorie. Tra queste includiamo sia quelle che, qualificandosi come mezzo di sostegno all'attività principale, ne agevolano lo svolgimento<sup>51</sup>, che quelle che, accostandosi ad essa, la migliorano, integrano e completano<sup>52</sup>. Esse hanno una così

---

<sup>51</sup> Ad esempio potrebbe essere il caso di un centro che si occupa di fornire assistenza psicologica gratuita alle donne che hanno subito violenza sessuale e che mette a disposizione, anche dietro compenso modesto, per coloro che ne abbiano necessità, degli appartamenti o camere per la durata della cura. L'attività di per sé non è essenziale, ma semplicemente agevola l'attività istituzionale.

<sup>52</sup> Nella relazione illustrativa al decreto Onlus si è sottolineato che l'attività accessoria è integrativa «sotto l'aspetto materiale, a quella istituzionale» e «si sostanzia cioè in operazioni di completamento o migliore fruibilità delle attività istituzionali». Potrebbe essere ritenuta migliorativa o integrativa, ad esempio, la vendita, nel corso di un seminario sulla musica classica europea, del materiale usato dai relatori, oppure di un cd che raccoglie le principali opere dei compositori di cui si è discusso.

forte dipendenza dall'attività istituzionale che possono porsi sullo stesso piano e considerarle in rapporto diretto con lo scopo, se pure con le dovute differenze, ricordando cioè che un'attività è comunque essenziale e che l'altra non lo è, ma anzi esiste nella misura in cui occorre alla prima. Il rapporto, concreto e materiale, di strumentalità all'attività istituzionale consente di ritenere l'attività secondaria funzionale all'attuazione dello scopo. Le attività accessorie non sono in sé essenziali alla realizzazione del fine, non attuano in via preferenziale l'interesse dell'ente ma, poiché partecipano all'attività istituzionale, apportano comunque un'utilità variabile al soggetto<sup>53</sup> e in tal senso esse sono strumentali. Così, poiché l'attività istituzionale attua il fine e poiché l'attività secondaria contribuisce a quella istituzionale, possiamo dire che l'attività secondaria è funzionale allo scopo.

Le attività accessorie sono, quindi, quelle attività collegate o connesse allo scopo per il tramite dell'attività

---

<sup>53</sup> Secondo FICARI V., *Attività commerciale non principale ed agevolazione irpeg ad enti associativi con fine non lucrativo*, in FEDELE A. (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, op. cit., p. 205, la strumentalità dell'attività si può esprimere su tre diversi livelli: basandosi su un nesso finanziario (quando cioè l'attività è svolta al fine di procurarsi le risorse necessarie allo svolgimento dell'attività istituzionale), su un nesso funzionale (rileva in tal caso il rapporto attività/scopo e il modo di attuazione dello scopo da parte dell'attività, nel senso che deve esserci attuazione diretta e che l'ambito operativo deve essere organico); su un nesso organizzativo (nel caso in cui esista un'attività commerciale organizzata, bisognerà verificare se il risultato dell'attività commerciale derivi solo dall'organizzazione imprenditoriale o sia comunque frutto del programma in cui l'organizzazione si colloca concretamente per lo svolgimento dell'attività istituzionale).

istituzionale, così che per esse possiamo parlare di conformità in senso stretto.

Accanto a queste attività che hanno un rapporto diretto con l'attività istituzionale abbiamo poi quelle che, invece, non manifestano lo stesso tipo di legame diretto con l'attività principale e quindi con lo scopo ultimo. Tuttavia, anche se è assente un contributo strumentale e funzionale in senso proprio, si può ugualmente valutare il rapporto tra l'attività secondaria e il fine e riscontrare una relazione di conformità su un piano ideale. In questo caso, l'attività secondaria non contribuisce al compimento dell'attività istituzionale o del fine in maniera diretta, ma si avvicina ugualmente al fine perché soddisfa e persegue i valori che caratterizzano l'operato dell'ente, inserendosi in modo organico nel progetto operativo dell'organizzazione. Si parla non più di attività accessorie, ma di attività meramente conformi, cioè di attività che si muovono esternamente all'attività istituzionale in sé, sono strutturalmente indifferenti ad essa, ma ugualmente in linea con i fini dell'ente. Quando non vi è una strumentalità materiale, non abbiamo accessorietà, ma semplice conformità. L'accessorietà ha come punto di riferimento diretto l'attività istituzionale e indiretto il fine, la conformità si confronta, invece, direttamente con i valori dell'ente e indirettamente con lo scopo, passando perciò da un piano materiale ad uno ideale. Per cui è meramente conforme quella attività che partecipa, in maniera comunque coordinata con quella istituzionale, al raggiungimento dello scopo ultimo dell'ente, perché ne soddisfa i valori.

In modo più specifico, possiamo parlare di mera conformità come adattamento dell'attività secondaria al fine: se l'attività si orienta verso i valori basilari e i

principi dell'ente, vuol dire che quell'attività ne accetta i fini e si adegua ad essi<sup>54</sup>.

Dunque, se ci troviamo innanzi ad attività secondarie che esprimono un rapporto di strumentalità nei confronti dell'attività istituzionale e di conseguente funzionalità allo scopo<sup>55</sup>, possiamo parlare di attività accessorie o conformi in senso stretto<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> Non si tratta solo di individuare il fine, ma lo spirito stesso dell'ente. Se questo è rispettato e l'attività è ben coordinata, allora abbiamo anche conformità al fine. Ad esempio, se ci troviamo dinanzi ad un'organizzazione destinata alla tutela della foresta amazzonica che, ad un certo punto, decide di sostenere anche una campagna per la salvaguardia delle foreste africane, non si potrà dire che c'è contrarietà rispetto al fine, perché le attività non entrano in contrasto tra di loro, né si potrà parlare di estraneità dato che, per quanto si tratti di foreste collocate in due continenti, non si tratta di questioni totalmente diverse. Se interpretiamo in senso generico questa tutela della foresta amazzonica, come tutela della flora in genere, allora possiamo dire che la seconda attività svolta è conforme alla prima, che resta il cuore dell'ente. Quindi l'attività di tutela della foresta amazzonica sarà quella essenziale e perciò principale, mentre l'altra sarà non essenziale ma comunque conforme, essendo coordinata all'attività principale e recependo le intenzioni dell'ente.

<sup>55</sup> FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, op. cit., p. 343 afferma che «il collegamento funzionale con lo 'scopo' si configura essenzialmente in due modi possibili: quello della 'strumentalità' e quello dell'«accessorietà»». Le attività strumentali vengono definite come quelle che agevolano le attività principali e al cui interno dovrebbero confluire di regola le attività commerciali degli enti non commerciali. Nella categoria delle attività accessorie, più problematica da definire, dovrebbero invece confluire le attività che hanno «funzione integrativa del risultato ottenibile tramite lo svolgimento dell'attività principale».

<sup>56</sup> Nell'ambito del d.lgs. 367/1996, art. 25 e della l. 285/2000, art. 10, c. 4, le attività accessorie vengono definite come «le attività

Se, invece, il rapporto di strumentalità materiale con l'attività principale non c'è, ma vi è comunque una sintonia tra l'attività e i valori di cui il fine è espressione, possiamo parlare di attività meramente conformi.

In sintesi, preso atto del fatto che anche le attività secondarie possono dare un contributo alla realizzazione del fine ultimo dell'ente e che perciò il parametro per valutarle resta sempre la relazione che ciascuna attività ha con lo scopo, abbiamo visto quali possono essere le diverse caratteristiche di questo rapporto. In particolare la relazione con lo scopo può essere espressa in termini di contrarietà, estraneità e conformità.

Contrarietà, quando l'attività è opposta al fine che si vuole perseguire, restando così confinata a casi di illiceità.

Estraneità, quando l'attività in sé si muove su un piano diverso rispetto al fine perseguito, anche se non lo ostacola. Queste dovrebbero essere, però, ipotesi limitate e solitamente coincidenti con quelle di strumentalità finanziaria.

Conformità, tutte le volte in cui l'attività secondaria si sviluppi in modo armonico con il fine ultimo dell'ente, o perché si tratta di un'attività che sostiene o integra l'attività istituzionale e quindi è funzionale allo scopo (attività accessorie o conformi in senso stretto), o perché da un punto di vista ideale, l'attività secondaria si concilia perfettamente con i principi che guidano l'ente (attività meramente conformi).

Nell'analizzare le singole misure adottate per questi enti, cercheremo di avvicinare la classificazione qui compiuta ai concetti usati dal legislatore. Possiamo anticipare brevemente, per le principali categorie, che la nozione di

---

poste in essere in diretta connessione con le attività istituzionali o quale loro strumento di finanziamento».

diretta attuazione<sup>57</sup> (richiamata dall'art. 148) si lega a quella dell'attività accessoria, mentre la nozione di conformità<sup>58</sup>, concetto più ampio e generico, si rapporta tendenzialmente sia con le attività secondarie accessorie che con quelle meramente conformi.

#### **2.3.2.4. Le Onlus e le attività direttamente connesse.**

Merita alcune puntualizzazioni la situazione delle Onlus. Questi soggetti, infatti, alle attività istituzionali, che abbiamo visto caratterizzarsi per il perseguimento esclusivo di finalità di solidarietà sociale, possono affiancare, come attività secondarie, solo quelle che il legislatore classifica come attività direttamente connesse a quelle istituzionali, e che sono:

- le attività statutarie svolte nei settori del primo gruppo di attività in precedenza individuato, qualora siano realizzate in assenza delle condizioni richieste, e cioè indipendentemente dal

---

<sup>57</sup> In proposito la Circ. Dir. AA. GG. e cont. trib., 12-5-1998, n. 124/E di commento al riordino della disciplina di questi enti ha parlato di diretta attuazione come di attività che sono «naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo».

<sup>58</sup> Ai sensi del d.lgs. 367/1996, art. 25 e della l. 285/2000, art. 10, c. 4 si ricorda che «si considerano conformi agli scopi istituzionali le attività il cui contenuto oggettivo realizza direttamente uno o più degli scopi stessi». La stessa Ris. Ag. Entr., 9-4-2002, n. 112 afferma che la conformità alle finalità istituzionali deve intendersi come un'attività che «deve perseguire comunque le finalità indicate nel provvedimento istitutivo dell'ente».

- soggetto (membro o meno dell'organizzazione) e dalla sussistenza di una condizione di bisogno<sup>59</sup>;
- le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse<sup>60</sup>.

Le attività direttamente connesse possono essere svolte liberamente da una Onlus purché non siano superati certi limiti, uno di tipo qualitativo e l'altro quantitativo, pena la perdita della stessa qualifica di Onlus.

Il limite qualitativo richiede che le attività connesse non siano prevalenti, in ciascun esercizio e per ciascun settore, rispetto a quelle istituzionali. Il criterio della prevalenza comporta, per indicazione dell'amministrazione

---

<sup>59</sup> Nella relazione illustrativa al d.lgs. 460/1997, a proposito di queste attività si dice che esse sono destinate al reperimento di fondi necessari per l'attività istituzionale e che il più delle volte «si tratta di attività oggettivamente analoghe a quelle istituzionali, dalle quali tuttavia si differenziano in quanto possono indirizzarsi a beneficio di chiunque, non sussistendo per esse alcun vincolo di destinazione».

<sup>60</sup> TABET G., *Nuova disciplina tributaria degli enti non profit*, in *Boll. Trib.*, 1999, p. 103, ritiene che si possa dire che vi sono attività che sono istituzionali sempre e comunque (quelle a solidarietà immanente), attività che sono necessariamente direttamente connesse (quelle accessorie alle istituzionali) e attività che possono qualificarsi come istituzionali o come connesse, pur essendo oggettivamente uguali, a seconda dei soggetti cui si rivolgono. La Ris. Ag. Entr., 22-9-2004, n. 123, a proposito del settore della ricerca, ha analizzato il caso di una fondazione svolgente attività di ricerca in via sia diretta che indiretta (per il tramite di convenzioni con le case farmaceutiche). Con riferimento a queste ultime, ha ritenuto che l'attività potesse configurarsi come istituzionale quando proprietaria dei risultati della ricerca era la fondazione, che così poteva disporne divulgandoli nella comunità scientifica, e che, invece, le stesse attività fossero connesse, se proprietaria dello studio restava l'azienda farmaceutica.

finanziaria<sup>61</sup>, l'esame di una pluralità di elementi rilevanti ai fini del raffronto tra le due attività, quali gli investimenti, le risorse materiali ed umane impiegate per l'attività e il numero delle prestazioni rese.

Da questo limite si distingue il secondo, che è autonomo e meramente quantitativo. In base ad esso, i proventi delle attività connesse non possono superare il 66% delle spese complessive dell'organizzazione.

La necessità dei due limiti è così spiegabile. Il metodo qualitativo non sarebbe in grado da solo di limitare eventuali abusi, dato che non pone certezze né nella fissazione dei rapporti di prevalenza e neppure in termini di criteri a cui ricorrere per la valutazione. Il solo metodo quantitativo, d'altra parte, rischierebbe di far perdere la qualifica di Onlus ad organizzazioni realmente impegnate in attività sociali. Infatti, se si considera che le attività direttamente connesse sono svolte perlopiù al fine di reperire fondi necessari al finanziamento delle attività istituzionali<sup>62</sup>, avrebbe potuto verificarsi che i proventi delle attività connesse superassero il 66% delle spese complessive, ma che, invece, le attività dell'ente fossero svolte per la maggior parte a favore delle categorie bisognose. Il bilanciamento dei due limiti perciò consente di calibrare l'effettiva situazione della singola Onlus.

---

<sup>61</sup> Circ. Ag. Entr., 26-6-1998, n. 168.

<sup>62</sup> TABET G., *Nuova disciplina tributaria degli enti non profit*, op. cit., p. 103: è intuitivo che «le attività connesse sono attività che servono all'autofinanziamento; le attività istituzionali, invece, sono attività di tipo solidaristico, che non producono utile e sono finanziate attraverso le attività connesse o attraverso altre forme di entrate (sussidi, erogazioni liberali, redditività del patrimonio dell'ente etc.)». Così anche la relazione illustrativa al d.lgs. 460/1997.

Tralasciando la questione dei limiti e ritornando alla definizione data dall'art. 10, c. 5, ad ogni modo, la "diretta connessione" nelle Onlus è intesa in senso ampio. Volendo tentare un'associazione con la precedente classificazione, dobbiamo distinguere i due gruppi di attività cui si riferisce l'art. 10, c. 5.

La diretta connessione include sicuramente le attività definite come accessorie, quando la norma parla (usando lo stesso termine) di attività integrative dell'attività principale, essendo richiesta anche per esse una strumentalità materiale<sup>63</sup>. Dubbia è, invece, la classificazione dell'altro gruppo di attività direttamente connesse, quelle realizzate negli stessi settori dell'attività principale, ma a condizioni diverse, cioè in assenza della situazione di bisogno. Queste ultime si configurano come attività oggettivamente identiche a quelle istituzionali, nel senso che rientrano in uno dei settori previsti dalla legge (art. 10, c. 1, lett. a), e che sono dello stesso tipo. La differenza consiste, invece, nel fatto che, non essendo presenti le condizioni del comma 2, non si può parlare più di attività di solidarietà sociale. In questo caso in effetti non abbiamo un'attività che integra o sostiene l'attività principale, non c'è un rapporto di strumentalità materiale tra le due attività e non abbiamo neppure l'utilità sociale,

---

<sup>63</sup> Nella relazione illustrativa al d.lgs. 460/1997, si legge che queste attività si sostanziano in «operazioni di completamento o migliore fruibilità delle attività istituzionali, quali, ad esempio, la vendita di *depliants* nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione». Anche se, come emerge dalla stessa relazione, c'è la consapevolezza che queste attività occorrono ai fini dell'autofinanziamento, si richiede qualcosa in più di una mera strumentalità finanziaria, intesa come uso dei proventi nell'ambito dello stesso ente.

come intesa dalla legge<sup>64</sup>. Per questo, sembra difficile parlare, per questa categoria, di attività “conformi” nei termini precedentemente indicati: anche se c’è un armonico inserimento delle attività secondarie nell’ambito del progetto più ampio di solidarietà sociale, non c’è una realizzazione né indiretta e neppure parziale di questo fine. Sarebbe più opportuno parlare di un caso di estraneità dell’attività al fine piuttosto che di conformità, considerato che il loro ruolo è più vicino a quello delle attività strumentali dal punto di vista finanziario. Si potrebbe, invece, parlare di conformità solo dando rilievo all’elemento dell’identità del settore, ma ciò richiederebbe di spostare il parametro di confronto dal fine all’attività, e quindi di riformulare tutta la classificazione.

In ogni caso, al di là di questa distinzione, individuata l’attività, bisognerà valutare quei due limiti sopra richiamati proprio per verificare che le attività direttamente connesse siano comunque secondarie e non, invece, attività primarie per le quali la qualifica di Onlus riveste solo una copertura.

---

<sup>64</sup> Si pensi, ad esempio, ad una Onlus che opera nel campo dell’istruzione a favore di ragazzi orfani, fornendo corsi di scuola serale per il conseguimento dei diplomi e che offra la stessa attività dietro corrispettivo a ragazzi non in stato di bisogno. L’attività è oggettivamente identica, ma la seconda non ha più utilità sociale.

### **3. Le decommercializzazioni.**

#### **3.1. La *ratio* della decommercializzazione.**

Finora abbiamo visto che è necessario scindere le attività principali da quelle secondarie e che all'interno di queste ultime si possono ulteriormente individuare attività contrarie, confinate ai casi di illiceità, e non contrarie, che sono quelle più rilevanti. In questo secondo gruppo si possono suddividere ancora le attività estranee (perlopiù quelle strumentali dal punto di vista finanziario) da quelle conformi, o in senso stretto (accessorie) o solo meramente conformi. È interessante distinguere le attività secondarie a causa del differente trattamento fiscale di cui sono destinatarie proprio in virtù del diverso ruolo che ricoprono nell'ente.

Nelle disposizioni dedicate agli enti non commerciali troviamo norme relative alla decommercializzazione di alcune attività e norme di esclusione. La decommercializzazione è una tecnica piuttosto inusuale e si distanzia dalla classica esclusione dei redditi dall'imponibile. La differenza principale è quella di andare ad incidere non sull'effetto dell'attività, e quindi sulla ricchezza prodotta, non includendola nell'imponibile, ma sull'attività stessa e quindi sulla fonte del reddito, privandola delle sue caratteristiche (la commercialità). In tal modo viene meno la sua stessa capacità di essere fonte di reddito. La conseguenza è duplice: non c'è un reddito da tassare e non ci sono obblighi cui adempiere. L'irrilevanza

non è, cioè, solo dei proventi ma è proprio legata all'attività in sé<sup>65</sup>.

Le disposizioni che introducono questa particolare misura si ritrovano nel tuir e abbiamo in particolare:

- una norma generale, destinata a tutti gli enti non commerciali (art. 143, c. 1);
- norme dedicate agli enti non commerciali e di tipo associativo (art. 148, c. 1);
- norme dedicate in modo specifico ad alcune sottospecie di enti non commerciali di tipo associativo ed in particolare alle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona (art. 148, c. 3, 5, 6 e 7).

Sono tutte dettate nell'intento di ridurre gli oneri fiscali gravanti sugli enti *non profit* come soggetti passivi

---

<sup>65</sup> Si segnala, in proposito, che gli artt. 143 e 148 non contribuiscono ad integrare la definizione del concetto generale di commercialità dell'art. 55, né di conseguenza concorrono alla qualificazione dell'attività principale e quindi dell'ente non societario. Infatti, l'art. 55, c. 3 (il cui significato vedremo più avanti) è chiaro nel porre solo se stesso, senza rimandi ad altre norme, come termine di riferimento in materia di attività commerciali. Inoltre, se l'intenzione fosse stata quella di contribuire alla determinazione di tale nozione, si sarebbe provveduto ad inserire le disposizioni nell'ambito della disciplina generale. Esse, invece, sono collocate nella specifica sezione del tuir, appositamente richiamata dall'art. 75 per la determinazione della base imponibile degli enti non commerciali (perciò già definiti tali), con la conseguenza che le norme hanno interesse solo per la determinazione delle attività secondarie di questi enti, rimanendo invece l'attività principale valutata in relazione all'art. 55.

d'imposta. Tuttavia, l'agevolazione, anche se originata dal particolare ruolo che questi enti hanno nell'ambito della comunità e dalle particolari finalità perseguite, di cui il legislatore non ha potuto non tenere conto, non è generalizzata e svincolata da qualsiasi considerazione ma, anzi, è sottoposta a specifiche condizioni. Influiscono, in particolare, la sostanziale non produttività dell'attività, rilevata alla luce dei principi generali e l'apporto che l'attività fornisce alla vita dell'ente, in termini di realizzazione dello scopo. Con riferimento a quest'ultimo elemento, solo in determinati casi si è ritenuto che ci fosse un rapporto tale tra lo svolgimento dell'attività commerciale e quella istituzionale o il fine dell'ente da consentire, mediante la decommercializzazione, di estrapolare le attività secondarie dalla sfera commerciale, affiancandole all'attività principale non commerciale, così da considerarle unitarie e non produttive di reddito.

In un certo senso, come le attività di un ente commerciale unitariamente considerate sono attratte nei redditi d'impresa, negli enti non commerciali la considerazione unitaria dell'ente (che avviene già nel momento stesso in cui si valuta la sua natura ai fini della corretta classificazione) determina l'attrazione di alcune attività commerciali nella sfera di non imponibilità delle attività istituzionali, proprio in virtù del nesso che le unisce. Così, mentre in un primo momento la natura dell'ente viene determinata di riflesso rispetto alla natura dell'attività principale, in un momento successivo è la natura non commerciale dell'ente che si riflette sulle attività svolte, determinando l'irrilevanza di quelle commerciali.

All'interno delle norme sopra citate, in realtà, per una di esse (art. 148, c. 1) non pare il caso di parlare di una decommercializzazione in senso proprio, ma più che altro di una norma dichiarativa di una situazione di non

commercialità. Questa disposizione, infatti, esplicita l'impossibilità di ricondurre nella sfera della commercialità alcune attività degli enti di tipo associativo svolte nei confronti di determinati soggetti, gli associati. Le attività interessate, interne alla vita associativa, prive dei requisiti di economicità e corrispettività, non avrebbero già di per sé motivo di rientrare nelle attività imponibili. La norma, quindi, non è volta a sgravare l'ente di oneri fiscali riducendone l'imponibile, essendo le attività già di per sé fuori dal contesto impositivo, ma concorre a facilitare, per questi soggetti, l'applicazione delle disposizioni fiscali, eliminando a monte i dubbi che sarebbero potuti sorgere per queste attività prettamente interne. In relazione ad esse il legislatore, quindi, provvede a dichiararne la non commercialità più che in un'ottica agevolativa, semplicemente prendendo atto della situazione concreta.

Delineato il quadro della decommercializzazione, prima di entrare nel dettaglio della disciplina, è necessario soffermarsi sul presupposto di queste disposizioni. Il termine "decommercializzazione" non è, infatti, usato casualmente. Decommercializzare un'attività vuol dire letteralmente privarla del suo requisito di commercialità, cosa che richiede necessariamente che l'attività sia prima di tutto commerciale. Poiché questa caratteristica è delineata dall'art. 55 del tuir, per la comprensione della normativa degli enti *non profit*, occorre analizzare gli elementi della commercialità.

## **3.2. Il requisito della commercialità.**

### **3.2.1. L'art. 55 e la nozione di impresa.**

L'attribuzione della qualità di “commerciale” ad un'attività rileva, in genere, in quanto grazie ad essa è possibile definire le caratteristiche di una fonte di reddito e, quindi, individuare le categorie riconducibili ad un soggetto (in particolare si tratterà di redditi di impresa o diversi). Nell'ambito degli enti non societari tale qualificazione è ancora più importante dato che, se attribuita all'attività principale svolta, determina l'inclusione del soggetto passivo interessato tra gli enti commerciali, mentre nel caso opposto, tra quelli non commerciali<sup>66</sup>.

Qualificare un soggetto come commerciale rende irrilevante qualsiasi ulteriore indagine sulla natura delle attività svolte dall'ente, essendo queste reputate tutte produttive di reddito d'impresa. Altrettanto non accade nell'ambito degli enti non commerciali, in cui la distinzione della natura delle attività è fondamentale, essendo il reddito complessivo frutto della somma delle diverse categorie di reddito.

---

<sup>66</sup> La commercialità è termine tanto rilevante quanto complesso, non solo per la scarsa chiarezza della norma tributaria e per la genericità del termine, ma anche per il fatto che essa deve confrontarsi con le elaborazioni dottrinali di altre branche del diritto, in particolare quello commerciale, e dell'economia. Qui richiameremo solo la disciplina tributaria, facendo riferimento agli altri studi solo qualora essi forniscano rilevanti spunti per la definizione della nozione fiscale.

Quando si parla di attività commerciali il riferimento deve andare necessariamente all'art. 55, non solo perché è l'unica norma che detta i confini delle attività commerciali nell'ambito del più ampio genere delle attività indipendenti, ma anche perché il comma 3 dello stesso articolo afferma che «le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo». Ne consegue che per comprendere il significato delle norme dettate sugli enti *non profit*, visto il frequente richiamo all'elemento della commercialità, è necessario verificare quali siano le attività di cui parla l'art. 55 del tuir.

È da premettere che esso non si occupa direttamente di distinguere le attività commerciali, ma di individuare la fonte del reddito d'impresa, che consiste nell'esercizio dell'impresa commerciale. Questo è definito in prima battuta come «l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa». A ciò si aggiunge poi, con il comma 2, «l'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.»<sup>67</sup>.

---

<sup>67</sup> Il secondo comma è in verità più ampio, in quanto estende i redditi di impresa anche alle attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne e ai redditi di terreni per la parte derivante dall'esercizio di attività agricole di cui all'art. 32, qualora spettanti a società in nome collettivo, in accomandita semplice, nonché stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa. Si tralasceranno nel seguito queste fattispecie residuali, perché non rilevanti ai fini della trattazione.

Elementi necessari ai fini della individuazione dell'“impresa” commerciale, ai sensi del comma 1, sono l'abitudine e l'esercizio di una delle attività dell'art. 2195. Non è, invece, necessario che l'attività sia esercitata in via esclusiva né tanto meno che sia organizzata<sup>68</sup>.

Con riferimento al primo elemento, l'abitudine, è richiesto nello svolgimento dell'attività, un sufficiente grado di stabilità e regolarità nel tempo, anche se questo non vuol dire necessariamente né continuità né ripetitività. Non è cioè necessario che l'attività si protragga ininterrottamente, essendo pacifico che anche un'attività stagionale possa essere ritenuta abituale, né tanto meno che si caratterizzi per un numero ripetuto di affari, essendo altrettanto certo che anche una sola operazione di rilevante entità economica possa configurarsi come attività produttiva di reddito d'impresa, soprattutto quando la sua realizzazione implichi lo svolgimento di più operazioni<sup>69</sup>.

La necessità di verificare la presenza di questo requisito discende dal fatto che l'abitudine consente di separare dai redditi d'impresa i redditi diversi, che appunto sono originati dall'esercizio di attività commerciale solo

---

<sup>68</sup> Non ci interessa in questa sede l'analisi dell'attività agricola. Sono comunque rilevanti a tal fine le attività di allevamento di animali e le attività di manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, in caso di superamento dei limiti dell'art. 32. In queste ipotesi, infatti, l'uso del terreno non è più limitato a quella che sarebbe la sua ordinaria produzione, ma è organizzato in maniera tale da configurarsi come vera e propria attività di impresa. La rendita non rispecchia più le capacità produttive del terreno e, pertanto, ci si muove nei redditi di impresa e non più nei redditi fondiari.

<sup>69</sup> In tal senso anche Cass., sez. I, 31-5-1986, n. 3690.

occasionale<sup>70</sup>. Occasionalità e abitualità costituiscono, quindi, il discrimine tra le due categorie di reddito, e sono caratteristiche che attengono alla modalità di gestione dell'impresa e non insite nel concetto stesso dell'attività commerciale.

### **3.2.2. L'art. 2195 c.c. e le attività commerciali “per natura”.**

Il secondo elemento è la definizione delle attività dell'art. 2195 c.c.<sup>71</sup> al cui esercizio si rivolge l'impresa ed è quello di maggiore rilievo ai fini di questo studio. Tale norma elenca le seguenti voci: attività industriali dirette alla produzione di beni o servizi, attività intermediarie di circolazione dei beni, attività di trasporto per via terra, acqua e aria, attività bancarie e assicurative e attività ausiliarie alle precedenti. Esse sono considerate attività commerciali “per natura”, in relazione alle quali non è necessario verificare la presenza di alcun altro requisito. Almeno così sembrerebbe alla luce della lettera dell'art. 55, ma è legittimo chiedersi se la norma debba essere

---

<sup>70</sup> L'art. 67, c. 1, lett. i), infatti, inserisce tra i redditi diversi quelli «derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente».

<sup>71</sup> La norma richiamata si occupa di individuare quali siano i soggetti obbligati all'iscrizione nel registro delle imprese e nel suo ultimo comma afferma, similmente all'art. 55, che «le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano», traendo da ciò la conseguenza che le attività in esso elencate siano attività commerciali.

integrata con gli elementi previsti in sede civilistica<sup>72</sup> (l'organizzazione e l'economicità) o se, ai fini della determinazione fiscale dell'attività e dell'impresa commerciale, sia sufficiente il solo insieme degli elementi citati. Infatti, per qualificare un'impresa come commerciale, il codice richiede l'elemento dell'organizzazione, che il tur esplicitamente considera, escludendolo, e quello della economicità, cui il tur non accenna e su cui quindi bisogna soffermarsi.

Il legislatore tributario che si trovi davanti a concetti, o meglio istituti, già previsti nell'ambito di altre normative, in tal caso il codice civile, ha due possibilità: recepire quanto disciplinato altrove oppure ridefinirlo. In quest'ultimo caso egli si avvale di una nozione autonoma rispetto a quella riscontrata in altra legge<sup>73</sup>.

Nel caso dell'attività commerciale, l'art. 55, pur facendo riferimento ad alcuni elementi richiesti anche dal codice ai fini dell'individuazione dell'impresa commerciale, delinea

---

<sup>72</sup> L'art. 2195 va letto in coppia con l'art. 2082, che si occupa di definire l'imprenditore e quindi l'impresa, qualificandola come l'esercizio professionale di un'attività economica organizzata al fine della produzione e dello scambio di beni e servizi. L'impresa può essere agricola o commerciale. È agricola quando l'attività esercitata consiste nella coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali a attività connesse. Mentre, ed è ciò che più ci interessa, è commerciale l'impresa che svolge una delle attività indicate dall'art. 2195 c.c.

<sup>73</sup> Esiste tuttavia, per una presunzione di coerenza e unitarietà dell'ordinamento giuridico, un vincolo di subordinazione della norma tributaria a quella extratributaria, al quale il legislatore non può sottrarsi, a meno che individui "motivi convincenti" per farlo e in assenza dei quali la norma sarebbe illegittima. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Padova, 2010, p. 200.

un concetto sicuramente più ampio<sup>74</sup>. L'estensione si verifica a causa non solo del mancato richiamo all'elemento dell'organizzazione, ma anche a causa dell'inclusione nell'ambito delle attività commerciali di attività estranee all'art. 2195<sup>75</sup>.

In virtù del rapporto esistente tra la definizione civilistica e quella fiscale si potrebbe allora considerare irrilevante l'elemento dell'economicità, dato che non è stato direttamente richiamato. È anche vero però che se l'elemento non è stato citato al fine di dare un suo contributo alla definizione della commercialità, non è neppure stato citato per essere escluso (come è successo per l'organizzazione). Si potrebbe sostenere perciò sia la posizione favorevole alla sua considerazione che alla sua esclusione. È però opinione diffusa<sup>76</sup> che il concetto di

---

<sup>74</sup> Le due norme in questione hanno la stessa struttura e la stessa impostazione: danno definizione delle attività interessate e si preoccupano poi nell'ultimo comma di definirle indirettamente come attività commerciali, i cui concetti devono essere di riferimento anche per la restante materia. Il legislatore tributario ha però ampliato i confini della commercialità civilistica. Così TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, op. cit., p. 77; DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, op. cit., p. 187, INTERDONATO M., *Il reddito complessivo degli enti non commerciali*, op. cit., p. 296.

<sup>75</sup> Poiché si ritiene che la norma civilistica sia onnicomprensiva di tutte le attività diverse da quelle agricole (JAEGER P.- DENOZZA F. - TOFFOLETTO A., *Appunti di diritto commerciale – Impresa e società*, Giuffrè, Milano, 2006), l'art. 55 potrebbe essere ritenuto non estensivo, ma semplicemente confermativo di una tendenza interpretativa comune nella dottrina commerciale.

<sup>76</sup> Anche se poi il significato che attribuiscono all'economicità è diverso, si sono espressi favorevolmente alla necessità che l'economicità venga considerata per valutare l'attività commerciale: GALLO F., *I soggetti del libro primo del codice*

commercialità implichi quello di economicità, il che sembra abbastanza ragionevole. Per comprendere questo punto occorre richiamare in breve le disposizioni civilistiche.

L'art. 2195 si applica agli imprenditori che esercitano un'attività commerciale. Nel parlare di imprenditori il riferimento è all'art. 2082, il quale definisce questa figura come colui che esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine di produrre o scambiare beni o servizi. Attività commerciale e attività economica organizzata sono evidentemente concetti tra loro legati e in particolare possiamo dire che la prima è un'attività economica organizzata che si svolge in un determinato campo, generalmente quello industriale. L'attività commerciale è in sostanza specie del genere attività economica organizzata.

Fatta questa breve precisazione e tornando al tuir, è facile concludere che l'art. 55, nel richiamare l'art. 2195, rimandi indirettamente all'art. 2082 il quale, nel definire l'impresa, richiede appunto l'esercizio di un'"attività economica organizzata". Essendo l'"attività commerciale" specie del genere "attività economica organizzata" dell'art. 2082, essa ha necessariamente tutte le caratteristiche del genere di appartenenza: economicità ed organizzazione. Del resto la conferma di questo rimando all'art. 2082 è

---

*civile e l'irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 347; ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, op. cit., p. 244; FICARI V., *Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativo nella tassazione delle associazioni*, in FEDELE A. (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, op. cit., p. 5; INTERDONATO M., *Il reddito complessivo degli enti non commerciali*, op. cit., p. 298; PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit.; CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, op. cit., p. 239.

data proprio dallo stesso art. 55. Infatti, nella norma fiscale, la consapevolezza del rinvio ha indotto alla precisazione dell'esclusione, dalla nozione di attività commerciale, del requisito dell'organizzazione, lasciando di conseguenza ancora in gioco il requisito della economicità, da cui perciò non si può prescindere.

Appurata la necessità di considerare questo elemento, occorre chiarirne il significato.

### **3.2.3. L'economicità come requisito della commercialità.**

#### **3.2.3.1. L'economicità tra remunerazione dei costi e conseguimento di un utile.**

La nozione dell'economicità, già discussa in sede civilistica, ha creato altrettanto scompiglio in sede tributaria sia per il significato stesso del termine che per l'individuazione degli elementi da considerare ai fini del confronto.

Con riferimento al primo punto l'alternativa è la seguente: l'economicità potrebbe essere considerata come semplice remunerazione dei fattori produttivi e, banalmente, si potrebbe parlare di un'attività economica quando le entrate eguagliano le uscite, conducendo ad un sostanziale pareggio di bilancio; oppure potrebbe essere considerata come vera e propria produzione di ricchezza e, pertanto, non sarebbe sufficiente la mera remunerazione dei fattori di produzione, essendo invece necessario che le entrate superino le uscite. L'economicità in quest'ultimo caso

assume i connotati dell'attitudine alla redditività, intesa proprio come conseguimento di un utile.

Non è in dubbio invece l'esclusione, dal campo dell'economicità, di quelle situazioni che per una strutturale e voluta insufficienza delle entrate a coprire le uscite, non sono produttive di alcun tipo di ricchezza materiale e sono, invece, semplicemente erogative o di godimento.

Quindi i significati possibili sono economicità come copertura dei costi oppure economicità come conseguimento di un utile.

La dottrina maggioritaria<sup>77</sup> sostiene la teoria dell'economicità anche solo come pareggio di bilancio nell'attività di gestione. Ciò che conta per le attività commerciali è l'autosussistenza, cioè la capacità di perpetuarsi nel tempo senza necessità di sovvenzioni provenienti da terzi ed estranee quindi all'attività stessa<sup>78</sup>.

Il ragionamento fondante la seconda teoria dell'economicità come produzione di un utile è basato, invece, sull'integrazione della nozione civilistica con i principi tributari<sup>79</sup>. Così si è detto che non avrebbe senso

---

<sup>77</sup> GALLO F., *I soggetti del libro primo del codice civile e l'irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, op. cit., p. 349; ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, op. cit., p. 245; FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, op. cit., p. 336; CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, op. cit., p. 240; FICARI V., *Strumentalità dell'attività*, op. cit., p. 5.

<sup>78</sup> L'interpretazione è del resto ormai pacifica in sede civilistica e, provenendo la norma da quel contesto e non essendo, viceversa, questa nozione sconfessata da alcuna diversa indicazione in materia tributaria, non si vede motivo per disconoscerne il contenuto.

<sup>79</sup> La tesi minoritaria è sostenuta da PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 13 che ritiene che a questa conclusione si possa giungere integrando l'art. 55 con l'art. 143, il

accettare la sola eguaglianza costi-ricavi, e ciò perché la tassazione colpisce la “ricchezza prodotta” seppure minima, che in caso appunto di pareggio non esisterebbe. Quindi ai fini dell’economicità, l’attività dovrebbe aspirare ad essere redditizia e in genere produttiva di un avanzo, in caso contrario non sarebbe passibile di imposizione.

Nonostante la differenza di significato attribuita a questo termine non è, invece, controverso il momento in cui la valutazione debba essere compiuta. È anzi per tutti ovvio che l’esame dell’economicità non possa essere fatto a posteriori sulla base dei soli risultati contabili: non è attività erogativa, e quindi non economica, un’attività che ad esempio a causa di una *mala gestio*, produce perdite, ma è tale solo quell’attività che viene già in origine strutturata in modo da far venire meno ogni possibilità di produzione di ricchezza, che sia anche solo idonea a ripagare i costi<sup>80</sup>. Né tanto meno, sarà economica

---

quale escludendo la commercialità nei casi di attività in pareggio, conferma che siano commerciali le sole attività con ricavi superiori ai costi. La posizione però si fonda sull’idea che l’art. 143 debba contribuire alla definizione generale del concetto di attività commerciale, idea che sembra ingiustificata, non solo perché si tratta di una norma prevista appositamente nell’ambito della sezione degli enti non commerciali, ma anche perché se l’attività economica fosse realmente quella svolta in modo da produrre utile, non ci sarebbe stato motivo di introdurre la decommercializzazione dell’art. 143. Tale articolo non può essere usato perciò per interpretare l’art. 55 al fine di escludere dalla commercialità i casi di pareggio dei costi e dei ricavi, ma è utile, invece, per affermare il contrario e cioè il fatto che rientra nella economicità anche la situazione di risultato pari a zero, in quanto idonea comunque a perpetuare l’attività dell’ente. Solo questo presupposto spiega, infatti, la necessità di una norma di decommercializzazione.

<sup>80</sup> Così che il confronto tra costi e corrispettivi dovrà «essere desunto essenzialmente dalle previsioni dei bilanci preventivi, dalle

un'attività che raggiunge nel complesso un risultato positivo unicamente grazie a liberi e svincolati contributi pubblici o erogazioni private.

A questo proposito occorre affrontare il secondo punto e cioè verificare quali siano le entrate e le uscite da valutare nel confronto economico.

### **3.2.3.2. La corrispettività e gli elementi da confrontare per determinare l'economicità.**

Nell'individuazione degli elementi necessari per determinare l'economicità delle attività svolte dagli enti non societari, e in particolare dalle organizzazioni *non profit*, si incontrano delle difficoltà dovute alla struttura articolata di entrate e di uscite che connota gli enti e alla possibilità di ricondurre i vari componenti di reddito non ad una sola attività, e quindi ad una sola categoria di reddito, ma ad attività di differente natura e quindi a categorie di reddito diverse.

In particolare, dal punto di vista delle entrate, gli enti *non profit* hanno varie possibilità di finanziamento. L'organizzazione può, con l'esercizio di alcune attività di cessione di beni o di prestazione di servizi, chiedere dei corrispettivi, ma può anche raccogliere fondi, ottenere contributi pubblici e ancora ricevere liberalità da parte di privati. Anche i costi possono avere una struttura

---

delibere degli organi dell'ente o da altre forme di programmazione dell'attività e dal loro rapporto con i corrispettivi praticati», FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, op. cit., p. 349.

anomala<sup>81</sup> per il fatto che parte di essi può essere riferito all'organizzazione generale dell'ente, parte all'attività istituzionale e parte a quelle secondarie. E non tutte le componenti del costo saranno quantificabili perché, ad esempio, l'attività viene svolta grazie a dei volontari, o in locali gratuitamente messi a disposizione dell'organizzazione sociale o ancora perché gli oggetti utilizzati sono stati donati.

È evidente, quindi, che la particolare struttura dei costi e delle entrate complica la fase di individuazione delle voci che concorrono alla determinazione del ricavo, da una parte, e del costo, dall'altra, che devono poi essere raffrontati. Il problema maggiore riguarda la possibilità di includere nel ricavo anche i contributi, problema che però può essere risolto appoggiandosi al concetto di corrispettività sottostante la nozione di economicità<sup>82</sup>.

Si parla di prestazioni corrispettive quando le attribuzioni patrimoniali a carico di ciascuna parte e a vantaggio dell'altra sono legate dal cosiddetto nesso di reciprocità o sinallagma<sup>83</sup>. Quando una prestazione è resa, o un bene ceduto, in funzione di un'altra prestazione o di un altro bene, riconoscendole un valore, possiamo dire che si tratta di un corrispettivo. La corrispettività richiede perciò due elementi in correlazione reciproca. Pertanto, accanto al corrispettivo identificato nel prezzo pagato per un bene o

---

<sup>81</sup> CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, op. cit., p. 267.

<sup>82</sup> Sulla utilità della corrispettività e sull'analisi del rapporto di economicità: FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, op. cit., p. 339; PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit.; CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, op. cit., p. 262.

<sup>83</sup> TORRENTE A. - SCHLESINGER P., *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, Milano, 2004, p. 478.

un servizio, possiamo e dobbiamo inserire anche l'eventuale contributo di natura corrispettiva, ossia dato (dal privato o dall'amministrazione) per erogare un determinato bene o servizio. Perciò, avendo riguardo al rapporto che c'è tra il contributo erogato e l'attività occorre, in un'ottica qualitativa, verificare se gli importi contributivi siano attribuiti all'ente in quanto tale (contributi generici) o se, invece, siano indirizzati a copertura dei costi di una determinata attività (contributi specifici). Solo i secondi rilevano, ai fini comparativi, per la economicità. In effetti, se si tiene conto che l'attività è economica almeno quando è in grado di autoalimentarsi, è chiaro che il rapporto tra i vari componenti deve essere analizzato senza includere i contributi versati a sostegno generico dell'ente. Tra le entrate relative ad un'attività si devono considerare, oltre ad eventuali corrispettivi versati dal consumatore o utente, i contributi e le sovvenzioni, purché concessi a titolo di corrispettivo, e non, invece, per consentire il normale funzionamento dell'ente come organizzazione<sup>84</sup>. Dunque, ciò che conta per individuare le entrate da valutare ai fini della economicità, è solo il legame dell'entrata con l'attività considerata, qualunque sia la fonte.

Il fatto che la valutazione della economicità sia compiuta considerando solo gli elementi in grado di esprimere la intrinseca capacità dell'attività di essere produttiva e che occorra, perciò, fare riferimento solo a ciò che attiene direttamente l'attività stessa, influisce anche sull'altro

---

<sup>84</sup> Al di là però di questa posizione, è evidente che la presenza dei contributi accanto ai corrispettivi non sia a priori determinante per escludere la caratteristica dell'economicità, ma richiede semmai un'analisi che, caso per caso, possa verificare le caratteristiche dei due fattori.

fattore di raffronto, il costo. Anche in questo elemento devono essere calcolati solo quegli importi riferiti alla specifica attività considerata<sup>85</sup>, inclusa la quota delle spese generali dell'ente, se si tratta di attività principale, oppure esclusa, se si tratta di attività secondarie il cui svolgimento sia indipendente dall'organizzazione generale dell'ente. In tal senso parliamo perciò dei costi di diretta imputazione, cioè di quei costi che sono direttamente riconducibili ad un'attività e che sono sostenuti unicamente ai fini della sua realizzazione.

Con riferimento alle attività secondarie per procedere alla inclusione delle spese generali nei costi bisognerebbe riconoscere la necessaria strumentalità dell'organizzazione all'esercizio dell'attività secondaria, ma questo rapporto non pare esistere nell'ambito degli enti non commerciali. La struttura dell'ente non commerciale non è creata per svolgere l'attività secondaria, ma per l'attività istituzionale, non si modifica a causa dell'attività secondaria, ma segue l'attività principale. L'organizzazione impiegata dall'ente è cioè concepita e contribuisce a realizzare l'attività istituzionale, mentre non ha la stessa importanza per l'attività secondaria. Anzi, proprio perché l'attività secondaria dipende dall'attività principale, quest'ultima ne mette a disposizione le proprie risorse. Così, poiché l'organizzazione rientra in una diversa sfera operativa (quella dell'attività principale), per la quale è veramente necessaria e fondamentale, non si può ricondurre il suo costo all'interno della sfera secondaria<sup>86</sup>.

---

<sup>85</sup> E, si aggiunge, effettivamente sostenuti, nel senso che pare fuori luogo l'idea che i beni che hanno concorso gratuitamente allo svolgimento dell'attività debbano essere valutati in base al loro valore normale.

<sup>86</sup> Tra l'altro sarebbe alquanto complesso determinare la quota delle spese generali riferibili ad una singola attività secondaria, in

Comunque laddove si decida di includere le spese generali - e sempre che si riesca a quantificarne agevolmente la quota di competenza - non si potrà fare a meno di considerare anche i contributi erogati a livello istituzionale. È, cioè, in ogni caso fondamentale adottare lo stesso criterio sia per la considerazione delle entrate che delle uscite, rischiando in caso contrario di determinare un'asimmetria non giustificabile nella comparazione tra il costo e il ricavo e in grado di alterare le caratteristiche dell'attività analizzata.

#### **3.2.4. La commercialità delle altre attività di prestazioni di servizi.**

Accanto alle attività naturalmente commerciali elencate dall'art. 2195, l'art. 55 inserisce anche le attività di prestazione di servizi non comprese nell'elenco civilistico, qualora siano organizzate in forma d'impresa<sup>87</sup>. L'organizzazione è intesa come il coordinamento dei fattori della produzione, cioè beni e lavoro altrui, esterni rispetto al solo lavoro dell'imprenditore. Con l'art. 55, c. 2, l'elemento organizzativo, che non viene richiesto per le

---

quanto a questo scopo bisognerebbe rapportare tra loro i risultati delle varie attività svolte che, talvolta e per gli enti minori, sono difficili da determinare a causa dell'assenza di una documentazione contabile completa e anche dei diversi scopi perseguiti (sociali per l'attività istituzionale, redditizi per la più parte delle secondarie).

<sup>87</sup> Nella Circ. Min. Fin., 30-4-1977, n. 7/1496 sono indicate a titolo esemplificativo tra le prestazioni di servizi rese in forma organizzata anche le prestazioni didattiche, sanitarie, di cure estetiche, di laboratorio e simili.

attività del comma 1, diventa elemento necessario per il riconoscimento di questa seconda categoria di attività commerciali come fonte di reddito<sup>88</sup>. Cerchiamo quindi di comprendere la portata applicativa della norma.

L'art. 2195 è ritenuto tendenzialmente onnicomprensivo di qualsiasi tipo di attività, fatta eccezione per quelle di natura agricola e di lavoro professionale e, di conseguenza, l'art. 55 è in grado di raggiungere, richiamandolo, lo stesso grado di "universalità", sempre con il limite delle attività agricole e professionali.

Così, a livello civilistico, si distinguono le attività commerciali da quelle professionali, queste ultime caratterizzate dalla rilevanza della prestazione intellettuale e dall'*intuitus personae* nel rapporto tra lavoratore e cliente, allo stesso modo, a livello fiscale, le attività indipendenti sono scisse in attività commerciali dell'art. 55

---

<sup>88</sup> Poiché, a seconda che un'attività rientri già nell'elenco dell'art. 2195 o meno, si pone la necessità di indagare la presenza del requisito dell'organizzazione, si è tentato di differenziare il significato della "produzione di servizi" dell'art. 2195, c. 1, n. 1 dalla nozione delle "prestazioni di servizi" dell'art. 55, c. 2 del tuir. Si è detto così che la produzione richiede una «etero-organizzazione ovvero l'impiego e la combinazione di diversi fattori produttivi», mentre le prestazioni «si estrinsecano attraverso le energie fisiche e intellettuali personali», FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, op. cit., p. 844. Non è di questo parere ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, op. cit., p. 217: «la distinzione tra produzione e prestazione si configura al più come semplice distinzione di prospettive» (tra quella del produttore e dell'utente del servizio), inoltre non ci sono indicazioni che il legislatore abbia voluto intendere le prestazioni di servizi in questo senso, né tanto meno la distinzione rende maggiormente chiara la differenza tra l'attività diretta alla produzione di servizi e quella organizzata in forma d'impresa ma diretta alla prestazione di servizi.

(fonte di redditi di impresa) e attività professionali dell'art. 53 (fonte di redditi di lavoro autonomo).

Tuttavia, nel caso in cui le attività tipicamente professionali siano svolte in modo da far perdere ogni rilevanza e significato alla figura del professionista, facendo assumere importanza, invece, alla struttura mediante la quale viene esplicato il servizio professionale, tali attività non potranno più essere considerate fonte di reddito di lavoro autonomo, ma dovranno essere più opportunamente classificate come fonte di redditi di impresa (e quindi attività commerciali, ai sensi dell'art. 55, c. 2) in quanto attività di prestazioni di servizi diverse dall'art. 2195, abituali<sup>89</sup> e svolte in modo organizzato<sup>90</sup>.

In questo modo la struttura o l'organizzazione, nei termini usati nell'art. 55, diventa elemento di discriminazione per inquadrare i casi limite in una delle due tipologie di attività (di lavoro autonomo o d'impresa), e la norma assume una funzione di raccordo tra le disposizioni dell'art. 53 e quelle dell'art. 55<sup>91</sup>. Grazie a questa formulazione, si evita di

---

<sup>89</sup> In caso di occasionalità saranno attività commerciali fonte di redditi diversi.

<sup>90</sup> Nella Circ. Min. Fin., 12-4-1983, n. 12 si legge che i redditi dei laboratori di analisi si configurano come redditi di impresa qualora si riscontri un'organizzazione imprenditoriale nel cui contesto «viene a perdere ogni rilevanza e significato la figura del medico ai fini della prestazione dell'attività richiesta dalla clientela e resa sulla base di un rapporto fiduciario fondato sull'*intuitus personae*, e assume, viceversa, esclusiva o preponderante importanza la struttura sanitaria oggettivamente considerata».

<sup>91</sup> FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, op. cit., p. 845: «di qui l'importanza sistematica del 2° comma, lett. a, dell'art. 51 [oggi art. 55] del TUIR che non è limitata alla categoria del reddito d'impresa svolgendo anche una funzione di raccordo tra quest'ultima e i redditi di lavoro autonomo». Così anche ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, op. cit., p. 221.

lasciare fuori dall'area dell'imponibilità attività che altrimenti avrebbero potuto difficilmente essere qualificate in modo certo nell'una o nell'altra categoria, avendo punti in comune sia con le attività di lavoro autonomo che d'impresa.

Vista l'importanza di questo elemento, le considerazioni condotte con riferimento alle attività del comma 1 in materia di economicità e, quindi, la necessaria rilevanza di questo requisito per l'esercizio delle attività commerciali, devono essere confermate anche per il comma 2. È vero che, in tal caso, non c'è un rimando all'art. 2195 (e perciò all'art. 2082), anzi sono prese in considerazione proprio altre attività, cioè le prestazioni che non rientrano nell'art. 2195, tuttavia, il fatto di essere inserite nell'ambito dello stesso articolo e di essere collocate entrambe nella stessa fonte (l'attività commerciale), che produce lo stesso reddito (d'impresa), induce a non differenziare le due tipologie di attività nei loro requisiti basilari, se non appunto per l'elemento organizzativo esplicitato.

Allo stesso modo, avendo detto che il requisito dell'abitudine è elemento di distinzione tra le categorie dei redditi di impresa e diversi, anche qui sarà necessario che ai fini della collocazione di un'attività in questo articolo, essa sia abituale.

Dall'analisi delle disposizioni dell'art. 55 possiamo concludere che un'attività, se è compresa nell'art. 2195, è commerciale sempre e al di là dell'organizzazione, se è diversa da quelle dell'art. 2195, è commerciale solo se svolta in forma organizzata. In ogni caso essa deve essere anche economica, intendendo per tale quell'attività che è quantomeno in grado di perpetuarsi in modo autonomo grazie ad una strutturale totale remunerazione dei costi mediante i ricavi ottenuti. Invece, l'abitudine è requisito non dell'attività commerciale ma dell'"impresa" e quindi

essa è elemento da valutare indipendentemente dalla commercialità, per inserire l'attività tra le fonti di reddito di impresa piuttosto che di redditi diversi.

### **3.3. Le decommercializzazioni di carattere sistematico.**

#### **3.3.1. L'art. 143.**

##### **3.3.1.1. Le attività oggetto della disciplina.**

Chiarito il concetto di commercialità, possiamo concentrarci sulle diverse forme di decommercializzazione che il nostro sistema conosce. Il primo comma dell'art. 143 afferma che non sono attività commerciali «le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione».

Gli elementi che connotano la fattispecie e la cui analisi è necessaria sono perciò i seguenti<sup>92</sup>:

- a) prestazioni di servizi diverse da quelle indicate nel codice civile,
- b) conformità alle finalità istituzionali,
- c) assenza di una specifica organizzazione,

---

<sup>92</sup> La valutazione di apertura verso il mercato e quindi la distinzione tra attività dirette verso terzi o verso soggetti membri dell'ente non è, invece, di rilievo.

d) corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione.

Si ricorda che la decommercializzazione è tale solo quando riguarda un'attività che si potrebbe inquadrare come commerciale. Ed infatti, visti gli elementi appena elencati, le attività richiamate dall'art. 143 sarebbero di regola commerciali (*ex art. 55, c. 2*), trattandosi di attività di prestazioni di servizi diverse da quelle dell'art. 2195 c.c., economiche (nel caso di corrispettivi pari ai costi; mentre quelli inferiori ai costi delineano un'attività non economica e quindi non commerciale) e svolte con un'organizzazione (quella generale dell'ente). I requisiti sono formalmente presenti, tuttavia, in questi casi, il legislatore non ravvisa la stessa potenzialità produttiva che normalmente riconoscerebbe nelle stesse attività svolte da altri soggetti e non riscontra delle caratteristiche di autonomia tali da far pensare ad una sussistenza di queste prestazioni di servizi slegata dall'attività istituzionale.

Per comprendere le ragioni di questa considerazione è necessario prima di tutto delineare nel dettaglio le condizioni di applicazione della disposizione, partendo dall'insieme delle attività interessate. Nonostante l'apparente semplicità, infatti, non sono così ben definiti i confini operativi della norma.

Il problema discende dal modo di intendere l'art. 55, c. 1 e, ancora prima, l'art. 2195. Se si pensa che quest'ultimo è potenzialmente in grado di includere qualsiasi tipo di attività, è ovvio che l'ambito del comma 2 dell'art. 55 si restringe. La sua funzione resta relegata, così, soprattutto alla distinzione dei casi al confine tra redditi di lavoro autonomo e redditi d'impresa e, quindi, si riferisce a quelle attività che si estrinsecano attraverso le energie fisiche e intellettuali personali.

Nel caso in cui, invece, l'orientamento sia sfavorevole alla tendenziale onnicomprensività, allora l'art. 55, c. 2 trova una maggiore possibilità di applicazione.

La scelta di una delle due posizioni non è di poco conto perché, se un'attività rientra nell'art. 2195, per essa non c'è possibilità di decommercializzazione ai sensi dell'art. 143; viceversa, se non vi rientra, può essere sottoposta a questa misura. Di conseguenza nel primo caso (di tendenziale universalità), la norma dell'art. 143 avrà una portata minore, perché le attività "diverse" saranno poche. Nel secondo caso, invece, essa avrà maggiori possibilità di applicazione.

Alcune prestazioni<sup>93</sup> creano maggiori problemi perché potrebbero inserirsi sia all'interno che all'esterno dell'art. 2195 e quindi, a seconda della prospettiva interpretativa adottata, sarebbero decommercializzabili o meno. Se la prestazione di servizi (secondaria) viene fatta rientrare nell'ambito dell'art. 2195 e salvo che sia non economica (secondo i parametri generali), non potrà essere considerata "non commerciale" ai sensi dell'art. 143 e, quindi, i suoi proventi non imponibili<sup>94</sup>. Al contrario, se consideriamo questa attività tra quelle diverse dall'art. 2195, allora saremo nell'ambito di una prestazione di servizi che potrà essere analizzata ai fini della sua decommercializzazione.

Ad ogni modo, ci sono alcune attività, quelle appunto riconducibili al settore professionale, per le quali la scelta dell'una o dell'altra interpretazione non determina effetti

---

<sup>93</sup> Ad esempio, la fornitura anche temporanea di alloggi a favore dei parenti dei malati terminali nei confronti dei quali l'ente presta assistenza gratuita. Anche se, in realtà, in caso di ente assistenziale, e comunque in base al tipo di ente, questa attività potrebbe rientrare nell'art. 148, di cui si dirà più avanti.

<sup>94</sup> Così anche Cass., sez. trib., 13-1-2006, n. 612.

particolarmente differenti per un ente. Abbiamo detto che questo tipo di attività non può essere svolto direttamente dall'ente-soggetto (ed infatti ad esso non si possono ricondurre direttamente compensi), ma ciò non vuol dire che queste prestazioni di servizi siano totalmente escluse dalla sua sfera operativa. L'ente, infatti, potrebbe eseguire servizi professionali tramite la propria organizzazione<sup>95</sup>. In questo caso si troverebbe ad esercitare, secondo la disciplina generale (art. 55, c. 2), un'attività commerciale<sup>96</sup>.

Ma questa attività ha realmente degli elementi in comune con una struttura professionale organizzata? Nell'art. 55, c. 2 la ampliata definizione di commercialità è giustificata dal fatto che di solito, a quelle condizioni, si può riscontrare un'attività di particolare rilevanza produttiva, dato che la prestazione intellettuale tipica del lavoro autonomo viene resa in una forma articolata e strutturata. Invece, in questi altri casi (cioè negli enti non commerciali e in particolar modo *non profit*), la presenza dell'organizzazione mediante cui rendere un servizio non assume lo stesso rilievo ai fini della produttività. E ciò perché l'organizzazione non ha valore tanto per queste prestazioni secondarie (perché si ricorda che muovendoci nella normativa degli enti non commerciali, il nostro discorso non può che riferirsi alle attività secondarie), ma

---

<sup>95</sup> Si pensi al caso di un ente volto alla tutela degli interessi dei minori, che decida di fornire un servizio di assistenza psicologica ai ragazzi in situazioni di disagio familiare, mediante propri volontari.

<sup>96</sup> Tra l'altro, vista la tipologia di struttura e le finalità per le quali gli enti non commerciali sorgono, saranno molto più frequenti i casi di prestazioni di servizi diversi da quelli dell'art. 2195 e richiedenti quindi una decommercializzazione, rispetto ai casi delle attività ricomprese nell'art. 2195.

ai fini dell'attività principale. Da qui nasce l'esigenza e la previsione di una disposizione volta a far venire meno la commercialità per l'esercizio organizzato di prestazioni di servizi di questo tipo. Certo ciò vale nei limiti in cui l'attività secondaria non produca utili e non sia svolta al di fuori degli ambiti istituzionali.

Il legislatore ha perciò provveduto ad annullare il contenuto stesso della disposizione dell'art. 55, c. 2 attraverso l'art. 143, confinando la commercialità ai casi in cui una prestazione di servizi diversa dall'art. 2195 sia resa tramite una specifica organizzazione, ulteriore rispetto a quella che connota l'ente, e sia resa in modo economico secondo le disposizioni dell'art. 55, o comunque, ai casi in cui l'attività, anche se resa con l'organizzazione generale, sia economica (in tal caso limitatamente alle ipotesi di maturazione di un utile), e al di là del fatto che ci sia conformità o meno agli scopi istituzionali.

### **3.3.1.2. La specifica organizzazione e la conformità ai fini istituzionali.**

Elemento fondante l'applicazione dell'art. 143 è, anche, la specifica organizzazione.

Se si tiene conto che un ente ha necessariamente un'organizzazione e che di conseguenza le attività dell'art. 55, c. 2 da esso svolte avrebbero sempre potuto essere qualificate come commerciali, si può comprendere il significato della richiesta della "specifica" organizzazione. Grazie ad essa, infatti, è possibile distinguere i casi in cui l'attività resta interna all'ente, essendo svolta mediante l'organizzazione istituzionale, da quelli in cui l'attività

assume una funzione autonoma, al punto tale da avere una propria struttura<sup>97</sup>.

Che un'attività secondaria sia prestata con le strutture tipiche dell'ente è normale e discende dal fatto che si tratta di attività che, se anche commerciali, sono svolte di regola con finalità riconducibili all'ente stesso. Per cui, in relazione a questi casi di uso di organizzazione dell'ente, il problema della commercialità si pone solo quando l'attività è caratterizzata dal conseguimento di ricavi superiori ai costi e, in ogni caso, quando si tratta di attività estranee a quella istituzionale.

Diverso è il caso in cui l'ente abbia un'organizzazione dedicata o specifica, per tale intendendo un insieme di beni e di persone appositamente combinate per l'esercizio di quella particolare attività secondaria (cioè prestazione di servizi non rientrante nell'art. 2195)<sup>98</sup>. In questo caso si può ritenere che l'attività sia autonomamente esistente e differenziata dall'attività istituzionale, per questo da non consentire la sua decommercializzazione.

Il concetto della specifica organizzazione, perciò, è restrittivo rispetto a quello più generale dell'organizzazione dei beni in forma d'impresa dell'art.

---

<sup>97</sup> In questa ipotesi l'autonomia dell'organizzazione potrebbe essere espressione anche di un allontanamento dell'ente dall'attività istituzionale non commerciale.

<sup>98</sup> La specifica organizzazione può essere espressa sia con elementi formali (quali l'iscrizione nel registro delle imprese e l'uso dei segni distintivi dell'impresa) che con elementi fattuali (la presenza di personale e mezzi organizzati). Essa peraltro può ravvisarsi anche quando l'ente utilizza, anche gratuitamente, organizzazioni che sono di proprietà di un associato. FICARI V., *Strumentalità dell'attività*, op. cit., p. 20.

55 e consiste appunto in una organizzazione *ad hoc* distinta e separata da quella generale<sup>99</sup>.

Verificati questi due elementi, le attività interessate e la specifica organizzazione, e avendo già provveduto in altra parte a definire sia il concetto di conformità che di economicità, e quindi dei costi di diretta imputazione, occorre solo fare alcune brevi precisazioni.

A proposito della conformità, tenendo presente la precedente distinzione delle attività secondarie, possiamo dire che sono conformi per l'art. 143, sia le attività che abbiamo definito conformi in senso stretto o accessorie che quelle meramente conformi. Quindi la conformità è intesa in senso ampio e non potrebbe credersi diversamente. Al di là della terminologia usata, non avrebbe senso confinare la norma ai soli casi della mera conformità, ossia di una vicinanza ai fini dell'ente, ed escludere, invece, i casi di strumentalità materiale, in cui l'integrazione con l'attività principale è più forte e di conseguenza lo è anche la funzionalità al fine. Se si accettasse questa restrizione, rischierebbero di rimanere commerciali proprio quelle attività che sono più integrate con il fine e non semplicemente conformi. Né d'altro canto, vista la terminologia usata, vi sarebbe spazio per escludere le ipotesi di conformità in senso più ampio. L'irragionevolezza di questa interpretazione ci porta perciò a considerare nella conformità dell'art. 143 sia le

---

<sup>99</sup> Così ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, op. cit., p. 568, INTERDONATO M., *Il reddito complessivo degli enti non commerciali*, op. cit., p. 311. GALLO F., *I soggetti del libro primo del codice civile e l'irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, op. cit., p. 351 ritiene che la specifica organizzazione abbia minore valenza rispetto all'organizzazione in forma d'impresa, nel senso che farebbe riferimento ad una separata organizzazione non necessariamente strutturata nella forma di impresa.

attività strumentali dal punto di vista materiale all'attività principale e funzionali allo scopo (cioè le attività accessorie), che quelle meramente conformi.

In merito ai costi di diretta imputazione si ricorda che si tratta unicamente dei costi riferiti all'attività secondaria oggetto di valutazione, perché in genere se si vuole valutare l'economicità di un'attività, bisogna fare riferimento solo a quei fattori che influenzano quella attività e non altre.

Alla luce della disposizione analizzata è evidente che, in primo luogo, per poter decommercializzare, tutte le condizioni necessitano di essere verificate contemporaneamente<sup>100</sup> e che, in particolare, non è la sola conformità ai fini a far venire meno la commercialità di un'attività, ma è proprio la sostanziale mancanza di produttività di ricchezza e di autonomia riscontrabile in determinate situazioni<sup>101</sup>. Ciò è del resto coerente con il fatto che gli enti non societari, in cui si collocano gli enti *non profit*, non sono distinti in virtù della qualità degli

---

<sup>100</sup> La Cass., sez. I, 8-9-1999, n. 9529, individuati gli elementi dell'art. 108 (oggi art. 143), ha ritenuto che, essendo la commercialità legata a tutti i fattori normativi indicati, l'esistenza di anche uno solo di essi è sufficiente a determinare la natura commerciale dell'attività analizzata. Nel caso di specie in relazione ad un asilo gestito da una parrocchia, si era detto che la funzione educativa e di istruzione non rientrava tra le attività religiose, e quindi non si poteva parlare di conformità ai fini, inoltre, l'asilo in sé richiedeva necessariamente la presenza di una specifica organizzazione, così che, anche se non si era compiuto il raffronto tra il costo e la retta pagata, si doveva ritenere commerciale l'attività in questione.

<sup>101</sup> Non si è dato rilievo al caso in cui, invece, i proventi non superino i costi di diretta imputazione. In questo caso la norma assume funzione più che altro dichiarativa della non commercialità, dato che mancherebbe il requisito della economicità.

scopi perseguiti ma in base all'oggetto. Di conseguenza non può essere il fine a determinare la decommercializzazione delle attività svolte, ma deve essere la considerazione delle loro stesse caratteristiche. In caso contrario (e cioè se il criterio fosse stato solo lo scopo perseguito) si sarebbe provveduto ad escludere dal novero delle attività commerciali anche le attività tali "per natura" (cioè quelle dell'art. 2195 esercitate abitualmente o occasionalmente, in modo economico e anche in assenza di organizzazione) e infine si sarebbe potuto procedere, per comodità, alla totale detassazione degli enti *non profit*. L'intervento, invece, è limitato solo ad alcuni casi e, allora, il motivo di questa disposizione deve discendere da altre considerazioni. Tale motivo risiede appunto nell'assenza di una produzione di ricchezza in senso proprio (cioè di un utile) e nella mancanza di autonomia dell'attività analizzata.

Se pensiamo agli elementi che connotano un'attività e in particolare a quelli che ci occorrono ai fini della commercialità, si nota come caratteristica dell'attività sia anche l'indipendenza della stessa, tanto che si parla di organizzazione di mezzi e in particolare di economicità come elementi che consentono la autonoma ripetizione dell'attività. Per cui nel momento in cui una norma (l'art. 143) richiede, ai fini della decommercializzazione, l'assenza di una organizzazione specifica e corrispettivi non superiori ai costi, e quindi sostanzialmente una risicata capacità di autoalimentarsi, si può dire che l'intenzione che vi sta dietro sia sostanzialmente quella di isolare nelle attività secondarie, trattandole come commerciali, quelle attività che non hanno un legame di dipendenza dalla sfera operativa principale e che sono autonome, e come non commerciali, le altre.

L'autonomia dell'attività, tra l'altro, oltre che per carenza degli elementi materiali (mezzi e risorse finanziarie) e quindi oltre che su un piano concreto, viene meno anche per la richiesta di un ulteriore elemento utile alla decommercializzazione e cioè la conformità. Questa caratteristica ci porta ad evidenziare la presenza di un ulteriore legame, su un livello più astratto, con la sfera istituzionale. L'attività secondaria interessata dall'art. 143, che è svolta con i mezzi propri dell'organizzazione dell'ente sussiste proprio perché ha un'utilità per la soddisfazione dei suoi fini, da sola per l'ente non avrebbe motivo di esistere, da sola non esplica alcuna funzione. Se, invece, rapportata all'attività principale e allo scopo, essa ha la possibilità concreta di “esserci” e unicamente così ha motivo di essere svolta. Per questo possiamo pensare ad un'attrazione dell'attività secondaria nella sfera non commerciale. A livello formale questa attrazione non può che realizzarsi, appunto, che con la decommercializzazione, che snatura l'attività secondaria della commercialità.

Insomma, per il legislatore il fatto che un'attività commerciale sia svolta da un ente *non profit* e con finalità diverse da quelle lucrative, non è sufficiente a far venire meno l'imponibilità dell'attività svolta, in quanto la capacità di un'attività di produrre reddito è tale indipendentemente dal soggetto che la esercita e dal motivo per cui la si compie. Ciò che interessa è, invece, la concreta non produttività di ricchezza e la astratta dipendenza dall'attività istituzionale e dallo scopo dell'ente. Mentre le prestazioni diverse dell'art. 55, c. 2 perdono il loro carattere di attività fonte di reddito sulla base degli elementi indicati dal legislatore all'art. 143 e cioè, dal punto di vista materiale, l'assenza di organizzazione specifica e, dal punto di vista ideale, la

conformità ai fini, le attività commerciali del comma 1 dell'art. 55 sono considerate produttive di reddito d'impresa (o redditi diversi) perché "autonome" - cioè svincolate sul piano materiale e ideale dall'attività principale - e produttive per natura. L'unica possibilità per cui possa venire meno l'imponibilità dei loro proventi risiede nel fatto che esse non siano economiche, dove per mancanza di economicità, deve ritenersi, secondo l'opinione prevalente, il caso in cui i costi siano strutturalmente superiori alle entrate.

Occorre, inoltre, precisare che nell'ambito di queste attività secondarie bisogna tenere distinte le attività strumentali dal punto di vista finanziario e che, del resto, già nella nostra distinzione iniziale abbiamo classificato come attività estranee e non conformi. Infatti, di norma sono imponibili i proventi delle attività svolte unicamente per reperire risorse monetarie, che non manifestano alcun legame diretto o indiretto con il fine. Tanto che, quando si è voluto dare un sostegno ulteriore ad alcuni enti *non profit* per favorirne l'autofinanziamento, si è intervenuti considerando espressamente nelle attività escluse dalla tassazione anche quelle reputate solo come strumento di finanziamento delle attività istituzionali.

Nella stessa prospettiva, in altri casi<sup>102</sup>, il legislatore ha considerato direttamente rilevante ai fini della non imponibilità, non la sola strumentalità finanziaria, ma ancora più specificamente l'utilizzo diretto (e dimostrabile) nell'ambito delle attività istituzionali dei proventi conseguiti mediante attività commerciali. In questa ipotesi, in deroga al principio generale di irrilevanza della destinazione del reddito, richiamato tra l'altro dallo stesso art. 143, si prende atto della scelta

---

<sup>102</sup> Si tratta delle organizzazioni di volontariato.

dispositiva che un ente compie per questi proventi, per escluderli dall'imponibile. Solo con espressa previsione perciò il conseguimento di proventi nell'ambito di attività commerciali secondarie e strumentali solo dal punto di vista finanziario, può essere rilevante ai fini delle agevolazioni.

### **3.3.2. L'art. 148.**

Nel tuir alla disciplina prevista in generale per gli enti non commerciali dall'art. 143, si affianca la disciplina dell'art. 148 prevista per gli enti sempre non commerciali, ma di tipo associativo, al cui interno possiamo distinguere ancora tra disposizioni generalmente applicabili alle associazioni e disposizioni previste solo per alcune specifiche tipologie. Sono sottoposti alla disciplina generale dell'art. 148, c. 1 e 2, le associazioni, i consorzi e gli altri enti non commerciali di tipo associativo, vale a dire quegli enti che sono caratterizzati dalla prevalenza dell'elemento personale su quello patrimoniale, non rilevando che siano riconosciuti o meno<sup>103</sup>. Sono, invece, destinatarie del comma 3 le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona<sup>104</sup>.

---

<sup>103</sup> Per la qualificazione di un soggetto come associazione, ovviamente, non si potrà ritenere sufficiente l'autoqualificazione dell'ente, ma sarà necessario verificare che effettivamente esso abbia le caratteristiche tipiche dell'associazione.

<sup>104</sup> L'applicazione delle disposizioni dell'art. 148 è subordinata a due condizioni. Innanzitutto, gli enti devono essere in possesso dei

Detto ciò, per comprendere e semplificare questa normativa, dobbiamo distinguere tra le attività esterne e le attività interne, realizzabili da un'associazione. La distinzione è effettuata meramente in base ai soggetti nei cui confronti si rivolge l'attività: è esterna quella prestata a favore di persone che sono terze rispetto all'ente, mentre è interna quella svolta a favore di soggetti qualificabili come associati, o comunque in genere, legati all'ente da un rapporto di partecipazione. Il contenuto di questo rapporto deve essere tale da poter consentire al soggetto in questione l'effettiva partecipazione alla vita dell'ente, anche se poi concretamente non dovesse prendervi parte. Gli associati sono tali, innanzitutto, se sono titolari dei diritti e degli obblighi normalmente derivanti dal rapporto di partecipazione e, quindi, se godono del diritto di

---

requisiti richiesti dalla normativa tributaria e, in secondo luogo, devono provvedere ad inviare una apposita comunicazione dei dati e delle notizie rilevanti ai fini dell'accertamento. Infatti, l'art. 30, c. 1 del d.l. 185/2008 convertito in l. 2/2009 afferma che «i corrispettivi, le quote e i contributi di cui all'articolo 148 ... non sono imponibili a condizione che gli enti associativi siano in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria e ... trasmettano per via telematica all'Agenzia delle entrate, al fine di consentire gli opportuni controlli, i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali mediante un apposito modello ...». Con questo modello si mira ad «acquisire per ciascun soggetto informazioni sugli elementi di identificazione e qualificazione soggettiva dell'ente associativo, sui contenuti statuari e sui profili organizzativi, sul settore di operatività e sulle specifiche attività poste in essere, per modo che l'azione di controllo fiscale possa concentrarsi sulle pseudo-associazioni, con esclusione di quelle correttamente organizzate che operano nell'interesse degli associati». Così recita la Circ. Ag. Entr., 9-4-2009, n. 12/E, conformemente alla Relazione illustrativa al d.l. 185/2008 nella parte relativa all'art. 30 (controlli sui circoli privati).

prendere parte all'assemblea e del diritto di voto, se sono obbligati al versamento delle quote e al rispetto dei fini associativi. I diritti devono essere attribuiti in modo uniforme tra tutti i partecipanti, e ciò perché l'ente deve essere organizzato di modo che la sovranità sia attribuita non a singoli soggetti, ma all'assemblea dei soci nel complesso. Per questo non si possono considerare soci effettivi coloro che sono legati all'ente da un rapporto solo temporaneo e che non godono del diritto di voto<sup>105</sup>.

Chiarire il contenuto del rapporto associativo è necessario per distinguere le attività esterne da quelle interne, per le quali il tuir individua una diversa disciplina.

Le attività esterne sono sottoposte al criterio generale dell'art. 55 sulla commercialità e all'art. 143 del tuir.

---

<sup>105</sup> La necessità di queste caratteristiche si accentua nell'ambito della disciplina agevolativa specificamente dettata per alcuni soggetti. Infatti, ai fini dell'art. 148, c. 3, 5, 6 e 7, la stessa norma al comma 8 elenca una serie di clausole che devono essere presenti negli atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata registrata, per godere delle disposizioni di favore. Tra queste caratteristiche, oltre quelle direttamente rivolte ad evidenziare che si tratti di un'organizzazione realmente non lucrativa, ci sono anche quelle volte a far emergere l'elemento associativo dell'ente e, quindi, il comma 8 richiede una serie di requisiti volti a delineare quelle caratteristiche di democraticità, uniformità, parità di condizioni e partecipazione diretta alle decisioni, che devono distinguere un associato da un non associato. La richiesta formale di queste clausole è ancorata ai 4 commi citati, tra cui non compaiono né il primo, né il secondo. Tuttavia, si deve ritenere che essi siano prescritti concretamente anche ai fini dei commi 1 e 2, in virtù del fatto che questi elementi sono tipici di un'associazione, soggetto centrale della disciplina. Certo l'assenza del richiamo esplicito impedisce di richiedere l'elemento della formalità, ma non la presenza dei requisiti in sé, in quanto fattori centrali per la connotazione dell'associazione in genere.

Quindi, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che rispecchiano le caratteristiche dell'art. 55, c. 1 verranno reputate commerciali, qualora siano svolte secondo un criterio economico e non siano meramente erogative<sup>106</sup>. Invece, non saranno incluse nelle attività commerciali, le attività di prestazione di servizi diverse da quelle dell'art. 2195, svolte mediante l'organizzazione dell'ente, senza l'uso di una specifica struttura e per le quali venga chiesto un corrispettivo (come riconoscimento dello svolgimento della prestazione) non eccedente i costi di diretta imputazione. Ciò avverrà, purché tutto sia reso in conformità alle finalità istituzionali. Nel caso in cui, invece, queste attività siano rese con un'apposita organizzazione e/o prevedano dei corrispettivi superiori ai costi, saranno considerate commerciali, anche se conformi. Per le attività interne, la disciplina è quella dell'art. 148, il quale, tenendo conto del rapporto associativo, afferma la non commercialità delle operazioni ad esso connesse. In pratica, il comma 1 prevede che non si considerano commerciali le attività interne, ossia svolte nei confronti degli associati o partecipanti, qualora conformi alle finalità istituzionali. Di conseguenza le somme versate dagli associati o partecipanti, a titolo di quote o contributi associativi, non concorrono a formare il reddito complessivo. Presupposto di questa disciplina è perciò che le prestazioni tipiche dell'associazione (il cui contenuto

---

<sup>106</sup> Infatti, in linea di principio, la giurisprudenza afferma che «anche le associazioni senza fine di lucro possono, di fatto, svolgere attività di tipo commerciale [...] in altri termini, gli enti associativi non godono di uno *status* di extrafiscalità, che li esenta, per definizione, da ogni prelievo fiscale; occorre sempre tenere conto della natura delle attività svolte in concreto». Si vedano di recente Cass., sez. trib., 21-4-2005, n. 16032 e Cass., sez. trib., 20-10-2006, n. 22598.

dovrà evincersi dallo statuto dell'ente), siano collegate con il pagamento della quota e quindi siano svolte in adempimento degli interessi dell'ente e degli associati, come diretta conseguenza del legame presente. La motivazione è la seguente: queste somme vengono corrisposte non per ricevere delle prestazioni particolari, ma più che altro al fine di consentire la copertura delle spese generali dell'associazione per il suo normale funzionamento, ottenendo in cambio delle prestazioni che, più che destinate al singolo, sono a beneficio della generalità dei partecipanti<sup>107</sup>. Le quote non danno diritto ad un servizio in particolare, né tanto meno ad una quantità di prestazioni predeterminate, sono versate semplicemente per il fatto che esiste il rapporto associativo<sup>108</sup>. Mancando qualsiasi relazione di corrispettività, è naturale che tali quote non abbiano motivo di concorrere alla formazione del reddito. Allo stesso modo, l'eventuale versamento di contributi aggiuntivi e straordinari, la cui funzione sia solo quella di coprire costi maggiori, dovrà restare al di fuori della imponibilità.

Visto quanto sopra specificato in relazione al rapporto partecipativo, è anche evidente che la quota che, invece, viene versata da una persona per godere solo per un

---

<sup>107</sup> Si pensi ad esempio all'associazione di categoria che si occupa di svolgere delle attività di rappresentanza a favore di tutti i soggetti del settore economico di cui è espressione.

<sup>108</sup> RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p. 147: «le quote ed i contributi associativi versati dagli associati sono casualmente connesse all'acquisto ed al mantenimento della qualità di associato, ma non incidono sull'*an* e sul *quantum* delle attività di cui essi potranno beneficiare»; URICCHIO A., *Gli enti associativi nell'Irpeg*, in *Boll. Trib.*, 1999, p. 1359; TOSI L., *Gli enti di tipo associativo*, in TESAURO F. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica*, op. cit., p. 261.

periodo limitato di alcuni vantaggi tipici dell'associato, non giustifica la non imponibilità, perché tale quota non determina il sorgere di un vero e proprio legame associativo. In questi casi la persona in questione dovrà essere ritenuta più vicina alla figura di un terzo "cliente" che non del socio<sup>109</sup>, con la conseguenza che i contributi da esso versati dovranno essere inclusi nel reddito complessivo.

La norma, quindi, in tal caso non decommercializza in senso proprio, come l'art. 143, ma applica semplicemente i criteri generali<sup>110</sup> e, rilevando l'assenza di qualsiasi corrispettività tra la quota e l'attività interna, e quindi l'assenza di un qualsiasi livello di economicità, semplicemente dichiara la non commercialità e la conseguente irrilevanza delle quote nel reddito complessivo. A ben vedere, sarebbe bastato il solo art. 55 a determinare la non considerazione delle quote associative, ma sicuramente l'art. 148 ha il merito di dare maggiore

---

<sup>109</sup> TOSI L., *Gli enti di tipo associativo*, op. cit., p. 261.

<sup>110</sup> PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 154 «la disciplina degli enti associativi non è pertanto indirizzata a ridefinire la nozione di attività commerciale, ma solo a specificarla e chiarirla». CASTALDI L., *I rapporti economico patrimoniali tra associati e associazioni nella disciplina delle imposte dirette e nell'iva*, in FEDELE A. (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, op. cit., p. 115: la normativa dell'art. 148 si risolve in buona parte «nell'adattamento alle peculiarità della fattispecie dei principi già individuati con riferimento agli enti commerciali: e cioè la sostanziale irrilevanza dello *status* di associato ai fini del trattamento fiscale delle prestazioni rese nei suoi confronti dall'associazione e la centralità del ruolo rivestito a questo proposito dalla connotazione corrispettiva del rapporto». La disciplina quindi non è volta a riservare un particolare trattamento fiscale al rapporto associativo ma piuttosto si pone come una «normativa meramente ricognitiva di principio».

certezza al rapporto contribuente-fisco, togliendo agli uffici finanziari la possibilità di contestare la qualificazione delle quote.

Questa norma discende, quindi, dall'applicazione dei principi generali e come logica conseguenza rispetto a questa fattispecie, al secondo comma dello stesso articolo è prevista l'imponibilità dei contributi richiesti a fronte di una specifica operazione. Quando cioè il versamento del socio viene fatto, non semplicemente per la presenza del vincolo associativo, ma a causa di cessioni di beni e prestazioni di servizi rese dall'associazione e diverse da quelle normalmente rientranti nel rapporto di base, allora il contributo assume i connotati di un corrispettivo e questo corrispettivo non può più essere considerato il semplice adempimento di un obbligo di partecipazione al funzionamento dell'ente, discendente dal legame esistente con l'associazione<sup>111</sup>.

Dalla combinazione dei due commi, emerge che nell'ambito delle attività interne all'associazione (di cessione di beni o prestazione di servizi) è discriminatorio il rapporto di corresponsività delle stesse: se sussiste un rapporto sinallagmatico, l'attività è imponibile, in caso contrario non lo è<sup>112</sup>. La disposizione del comma 2 fa comunque salvo quanto previsto dall'art. 143, c. 1, secondo periodo, sulla decommercializzazione delle prestazioni diverse da quelle dell'art. 2195. Le altre

---

<sup>111</sup> In questo modo la norma impedisce usi impropri dell'agevolazione: l'associazione avrebbe potuto far rientrare nella quota una serie di prestazioni di contenuto particolare, più ampie di quelle normalmente discendenti da un rapporto partecipativo e rappresentative più che di un contributo generico all'associazione di un corrispettivo specifico, anche pari a quello che sarebbe stato chiesto dal mercato.

<sup>112</sup> TOSI L., *Gli enti di tipo associativo*, op. cit., p. 261.

attività, invece, e cioè quelle che rientrano nell'art. 2195, saranno sottoposte, per quanto riguarda la determinazione della loro commercialità, al principio dell'art. 55.

Alla luce di ciò l'art. 143 si applica non solo alle attività esterne di un'associazione, ma anche alle attività interne e in coordinamento con l'art. 148. Quindi il fatto che sia chiesto all'associato un corrispettivo specifico per prestazioni di servizi diverse dall'art. 2195, conformi ai fini istituzionali dell'ente, non è di per sé sufficiente a fare includere tali attività nell'ambito di quelle commerciali. Se, infatti, in linea con l'art. 143, il corrispettivo richiesto non supera i costi di diretta imputazione e/o l'attività è prestata mediante la normale (e non specifica) organizzazione associativa, non vi è commercialità. In caso contrario, applicando cioè l'art. 148, c. 2 senza tenere conto dell'art. 143 si sarebbe determinata una disparità di trattamento non motivata a danno degli enti associativi, i quali avrebbero visto qualificate come commerciali delle attività che, invece, se svolte da un'altra tipologia di ente non commerciale, sarebbero state escluse dalle fonti di reddito.

Ad ogni modo, per queste attività dell'art. 148, c. 2 è comunque richiesta la conformità delle attività ai fini istituzionali<sup>113</sup>. Rimandando per questo elemento a quanto

---

<sup>113</sup> FICARI V., *Strumentalità dell'attività*, op. cit., p. 17 ritiene che la conformità ai fini istituzionali e l'assenza dello scopo di lucro tipica di questi enti di tipo associativo, consenta di dare un'interpretazione al rapporto tra l'attività commerciale svolta dall'ente e lo scopo dell'associazione in termini di strumentalità funzionale. La strumentalità può essere di due tipi, diretta o indiretta. Diretta, quando l'attività commerciale si pone come "attività-mezzo" (il termine è di ZIZZO G., *Reddito delle persone giuridiche (imposta sul)*, op. cit., p. 647) nel senso che essa si mostra essenziale per l'agevole raggiungimento del fine

già detto, si ricorda che la conformità è intesa come idoneità dell'attività secondaria ad inserirsi in modo organico nell'attività svolta dall'ente, così da essere parte di un programma gestionale unitario e coerente con la realizzazione degli scopi dell'associazione<sup>114</sup>. Secondo la nostra distinzione, quindi, anche in questo caso, così come per l'art. 143, sono comprese sia le attività meramente conformi, che quelle accessorie.

---

istituzionale. Indiretta, quando l'attività commerciale costituisce un'"attività-fine" e cioè essa si pone come l'unica ed effettiva ragione di esistenza dell'associazione esaurandone l'ambito operativo. Solo la prima forma di strumentalità indica la presenza di un rapporto causale tra l'attività commerciale e quella istituzionale e lo scopo. Questa strumentalità evidenzia un nesso immediato e diretto tale da creare un ambito operativo organico.

<sup>114</sup> Un caso molto discusso ha riguardato la possibilità di ritenere conforme l'attività di un bar interno a circoli ed associazioni. La conclusione cui si è giunti nella giurisprudenza è che la gestione di un bar con somministrazione di bevande ed alimenti all'interno dei locali di un circolo culturale ricreativo, effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, anche se solo verso gli associati, non rientra in alcun modo tra le finalità istituzionali di un club sportivo, culturale o ricreativo. È chiaro, dunque, che si tratta di attività commerciale. Così Cass., sez. trib., 26-10-2007, n. 22533; Cass., sez. trib., 26-1-2000, n. 3850 e Cass., sez. trib., 26-1-2000, n. 2403.

### **3.4. Le decommercializzazioni puramente agevolative.**

#### **3.4.1. L'art. 148, comma 3.**

Se ai primi due commi dell'art. 148 può essere attribuita una natura sistematica, al terzo comma, invece, possiamo attribuire una natura agevolativa<sup>115</sup>, peraltro limitata ad associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona<sup>116</sup>. Proprio in virtù di questa particolare natura normativa, sono previste una serie di accorgimenti necessari ai fini della corretta applicazione della disciplina

---

<sup>115</sup> Sulla natura agevolativa: CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, op. cit., p. 308 e PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 156 e la stessa Circ. Dir. AA. GG. e cont. trib., 12-5-1998, n. 124/E. La Cass., sez. trib., 18-5-2001, n. 3931 ritiene che l'art. 111, c. 3 (oggi art. 148, c. 3) sia «specificamente inteso ad istituire, fra l'altro in favore degli enti del genere in argomento [associazione assistenziale] un trattamento agevolativo peculiare, correlato ai fini di rilevanza sociale dagli stessi perseguiti, ravvisati dal legislatore meritevole di particolare tutela, e consistente nell'escludere dalla formazione del reddito complessivo degli enti medesimi i proventi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi considerate, ritenute, *iuris et de iure*, non effettuate nell'esercizio di attività commerciale».

<sup>116</sup> La formazione extra-scolastica non individua l'intero settore dell'attività di formazione ma un più limitato ambito di attività che privilegiano la crescita intellettuale dell'individuo, mirata allo sviluppo della sua personalità complessiva e che esclude la formazione professionale. Così Circ. Dir. AA. GG. e cont. trib., 12-5-1998, n. 124/E.

ai soggetti specificati, onde evitare che ad essa si faccia ricorso non solo in caso di enti meritevoli di tutela, ma anche in caso di enti che dietro un'apparenza *non profit* nascondono attività lucrative. In particolare, i requisiti previsti per godere di tali prestazioni sono indicati dal comma 8 dello stesso articolo e possiamo in genere considerarli come fattori che esprimono l'uniformità del rapporto associativo, il principio di democraticità nel funzionamento dell'associazione e l'effettività del rapporto stesso<sup>117</sup>. Le clausole elencate dal citato comma, dovrebbero caratterizzare gli enti associativi in generale e, ai fini dell'applicazione delle disposizioni agevolative, devono essere chiaramente formulate negli atti costitutivi o statuti, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata. La differenza rispetto ai commi precedenti, quindi, non è tanto a livello sostanziale, ma a livello formale.

Tornando all'agevolazione in sé, essa prevede la decommercializzazione quando un'attività (sempre secondaria) esprime un rapporto di diretta attuazione con gli scopi istituzionali. Altra condizione è che questa attività sia prestata nei confronti di una determinata cerchia di soggetti. In questo caso lo stretto rapporto con i

---

<sup>117</sup> In particolare è richiesto: il divieto di distribuire anche in modo indiretto utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge; l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente ad altra associazione con finalità analoghe; la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo; l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario; l'eleggibilità libera degli organi amministrativi; l'intrasmissibilità della quota o del contributo associativo.

fini consente di attrarre l'attività nella sfera principale e di conseguenza i corrispettivi percepiti a fronte dell'attività stessa non concorrono al reddito.

È centrale, quindi, per il comma 3 il concetto di “diretta attuazione”. Innanzitutto la diretta attuazione va riferita alle attività secondarie e la definizione deve essere ad esse adattata<sup>118</sup>. Facendo riferimento a quanto già detto in generale a proposito delle attività secondarie, possiamo dire che le attività in diretta attuazione sono quelle accessorie o conformi in senso stretto, cioè quelle che si caratterizzano per la strumentalità materiale all'attività istituzionale e per la conseguente funzionalità allo scopo. Si tratta di un requisito più stringente rispetto a quello della mera conformità e che si spiega con la natura fortemente agevolativa di questa disposizione, dato che appunto elimina dall'imponibile i corrispettivi di attività commerciali<sup>119</sup>. Il *favor* perciò può essere accordato solo

---

<sup>118</sup> Infatti, anche se la diretta attuazione dei fini fa pensare alle attività principali è ovvio che la norma non possa riferirsi ad esse. Da un punto di vista sistematico siamo nella sezione degli enti non commerciali e quindi parliamo di quegli enti per i quali abbiamo già stabilito che l'attività principale non è commerciale. Quindi l'affermazione dell'art. 148, c. 3, sarebbe superflua, se riferita ad esse. Tra l'altro, parlare di “attività principale” sarebbe stato, da un punto di vista pratico, più semplice e immediato rispetto all'attività di diretta attuazione dei fini. Si ricorda, poi, che l'attività principale non si connota semplicemente per il dare attuazione ai fini, ma per l'essere essenziale alla sua attuazione.

<sup>119</sup> I due concetti sembrano accavallarsi assumendo lo stesso valore, ma in virtù dell'esplicita differenziazione di termini operata nell'ambito dell'art. 148, è evidente che le due espressioni hanno significato diverso. Di ciò è difficile dubitare. Il testo della norma precedente l'art. 148 (il vecchio art. 111), non differenziava tra le due possibilità, parlando unicamente di conformità, tuttavia, sia l'amministrazione che la giurisprudenza avevano interpretato la

se vi è un rapporto così stretto tra l'attività secondaria e l'attività principale dell'ente, espresso appunto dall'accessorietà, che permette di inglobare la prima nella seconda.

Abbiamo detto però che non tutte le operazioni sono interessate, ma solo quelle rivolte nei confronti di una determinata cerchia di soggetti. Si tratta dei propri associati e delle associazioni svolgenti la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, oltre che dei relativi associati o partecipanti<sup>120</sup>.

Nell'ambito di queste attività decommercializzate, tra l'altro, il legislatore ha incluso le cessioni di proprie pubblicazioni (art. 148, c. 7), anche se effettuate nei confronti di terzi, purché prevalentemente rivolte agli associati. Mentre sono sempre considerate svolte al di fuori dell'esercizio dell'attività commerciale le cessioni di pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro, effettuate dalle organizzazioni sindacali e di categoria,

---

conformità delle operazioni compiute dietro corrispettivo specifico, come espressione di un rapporto di diretta realizzazione del fine associativo. Si veda Ris. Min. Fin., 22-10-1997, n. 210/E e la recente applicazione di questa interpretazione nella sentenza C.T.R. Roma, 17-10-2007, n. 181. Questa interpretazione più restrittiva del concetto di conformità è stato poi recepito in sede di modifica normativa.

<sup>120</sup> La Ris. Min. Fin., 6-7-1996, n. 108 con riferimento ai quesiti posti dalla Federazione Italiana Golf in relazione ai circoli sportivi ad essa affiliati e alle prestazioni da essi svolte, ha affermato che «il riferimento specifico all'organizzazione locale o nazionale esclude che possano andare indenni dall'imposizione iva [il criterio è valido ovviamente anche nell'ambito delle imposte sui redditi] le prestazioni rese dal circolo golfistico italiano nei confronti dei soci di altri circoli stranieri, ossia di organizzazioni che evidentemente non sono nazionali bensì extranazionali».

anche se non sono prevalentemente indirizzate ad associati. Non è neppure commerciale l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti per l'applicazione dei contratti stessi e della legislazione sul lavoro. In ogni caso occorre che l'eventuale corrispettivo specifico versato a fronte della cessione di pubblicazione o dell'assistenza resa, non ecceda i costi di diretta imputazione.

L'applicazione dell'art. 148, c. 3 è, inoltre, consentita per alcune operazioni intrinsecamente commerciali e prestate dietro corrispettivo specifico, svolte dagli istituti di patronato e di assistenza sociale<sup>121</sup>, in sostituzione

---

<sup>121</sup> Si tratta di enti che svolgono un servizio di pubblica utilità secondo le condizioni previste dalla l. 152/2001. I soggetti promotori di questi enti possono essere confederazioni e associazioni nazionali di lavoratori che presentano apposita domanda di costituzione e riconoscimento degli istituti. La loro attività per quanto legislativamente determinata, risulta molto ampia. Infatti, esercitano attività di informazione, assistenza e tutela a favore dei lavoratori subordinati, autonomi, pensionati, singoli cittadini italiani, stranieri e apolidi per il conseguimento di prestazioni di qualsiasi genere, ad esempio a proposito di sicurezza sociale, lavoro, previdenza, oltre che assistenza in sede giudiziaria (artt. 7, 8 e 9). I soggetti destinatari di queste prestazioni possono essere associati o meno all'organizzazione: la prestazione è fornita, quindi, indipendentemente dalla presenza di un rapporto con l'istituto o con i suoi organi promotori. Inoltre, fatte salve le eccezioni normative, essa è prestata comunque a titolo gratuito. Anche qui, quindi, l'attività erogativa del servizio rende l'ente non commerciale. Devono essere svolte a scopo non lucrativo le eventuali "attività diverse" (artt. 10 e 11) che possono affiancarsi a questa principale, e che sono definite come attività di sostegno, informative, di servizio e di assistenza tecnica a favore degli stessi soggetti, per la diffusione della conoscenza della legislazione anche fiscale e la promozione di interessi dei cittadini ed anche in favore di pubbliche amministrazioni dietro apposita convenzione. Anche per questi enti, il finanziamento sia dell'organizzazione in sé che

dell'associazione di lavoratori promotrice del patronato. La *ratio* dell'estensione soggettiva della norma è chiara. Le attività svolte dal patronato in sostituzione delle associazioni sono proprio quelle istituzionali delle associazioni promotrici. Queste attività, se direttamente da loro esercitate, beneficerebbero dell'art. 148, c. 3, del *tuir* e non subirebbero alcuna tassazione. Per cui, se per ragioni di opportunità valutate dall'ente, l'attività viene esternalizzata e realizzata dagli istituti di patronato legati a queste associazioni anche per rapporti di finanziamento, l'applicazione della stessa agevolazione si rende opportuna ed evita ingiustificate discriminazioni.

Alcune eccezioni alla non imponibilità delle attività del comma 3, si ritrovano nel comma 4. Questo individua le attività per le quali evidentemente il legislatore ritiene non sufficiente la strumentalità a favore dell'attività istituzionale e nelle quali, invece, ravvisa una sorta di commercialità oggettiva<sup>122</sup> non trascurabile e prevalente sulla strumentalità stessa. In particolare si tratta di cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, somministrazioni di pasti, erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di

---

dell'attività avviene in parte con contributi erogati dallo Stato, in parte con erogazioni liberali di privati, ma anche con i contributi e le anticipazioni del soggetto promotore e delle sue strutture periferiche (art. 13). Per espressa previsione dell'art. 18, i contributi che derivano dalle convenzioni con la pubblica amministrazione sono esclusi e quindi non concorrono alla formazione del reddito. Si ritiene che anche questi istituti possano svolgere in via secondaria eventuali attività di natura commerciale, cui si applicheranno le disposizioni dell'art. 143 del *tuir*.

<sup>122</sup> In particolare parla di commercialità oggettiva SACCHETTO C., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in AMATUCCI A., *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1996, p. 120.

deposito e prestazioni di servizi portuali e aeroportuali. La commercialità viene mantenuta anche per le attività di gestione di spacci aziendali e di mense, organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale, pubblicità commerciale, telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari<sup>123</sup>.

Tuttavia, ulteriormente in deroga al comma 4, sono considerate estranee all'attività commerciale e pertanto non imponibili, l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici svolta da associazioni politiche, sindacali e di categoria nonché dalle associazioni riconosciute dalle confessioni religiose e realizzate sempre a favore degli stessi soggetti indicati dal comma 3. Ciò però vale nella misura in cui l'organizzazione di viaggi e soggiorni sia «funzionale alla completa realizzazione degli scopi istituzionali»<sup>124</sup>, e cioè, quando l'attività è, secondo la distinzione iniziale, accessoria. Ovviamente questo elemento dovrà essere verificato caso per caso.

---

<sup>123</sup> Secondo Cass., sez. trib., 13-1-2006, n. 612 la normativa «ribadisce la natura commerciale di alcune attività da chiunque svolte». La *ratio* è la seguente: le attività elencate sono «alcuni settori sensibili che tradizionalmente appartengono ai privati esposti al rischio d'impresa, sicché il consentire che enti pubblici o enti non commerciali svolgano delle stesse attività senza essere sottoposti al trattamento tributario previsto per gli imprenditori privati avrebbe potuto creare innanzitutto una forma di agevolazione irragionevole, ma anche squilibri ingiustificati sul piano della concorrenza». In quest'ottica i servizi di un bar rientrano nell'ambito di queste attività e in particolare possono rientrare nel termine “spaccio” che copre in genere il settore della ristorazione e della ricettività alberghiera.

<sup>124</sup> Circ. Dir. AA. GG. e cont. trib., 12-5-1998, n. 124/E. Ad esempio un viaggio o soggiorno organizzato per gli iscritti o associati in occasione di un congresso nazionale.

Spostandoci dal tuir alle leggi speciali, ma restando nell'ambito delle associazioni sindacali e di categoria, è particolare la disposizione dell'art. 78, c. 8, della l. 413/1991 che, ponendo fine ad una questione controversa, prevede la tassazione delle attività di assistenza fiscale prestate agli associati conformemente ai fini istituzionali. In questo caso la conformità è espressione dell'accessorietà dell'attività di assistenza fiscale all'attività istituzionale. Accessorietà che, del resto, è facilmente comprensibile se si pensa che si tratta appunto di sindacati e di associazioni di categoria, per i quali l'aiuto fiscale è da ritenersi integrativo e migliorativo del servizio fornito da questi particolari enti collettivi.

### **3.4.2. Le associazioni di promozione sociale.**

Le associazioni di promozione sociale sono state disciplinate con la l. 383/2000 con l'idea di favorire le attività «espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo», conformemente ai principi costituzionali che riconoscono il «valore sociale dell'associazionismo»<sup>125</sup>.

Le associazioni destinatarie di questa legge possono rivestire diverse forme ed essere oltre che associazioni in senso proprio, riconosciute o meno, anche movimenti o

---

<sup>125</sup> Art. 1 della l. 383/2000. La Repubblica, infatti, garantisce i diritti inviolabili dell'uomo sia come singolo sia nelle formazioni sociali e si impegna a rimuovere gli ostacoli che limitano la libertà e l'eguaglianza, impediscono lo sviluppo della persona e l'effettiva partecipazione all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese (artt. 2 e 3, Cost.). Ai cittadini è quindi riconosciuto il diritto di associarsi liberamente (art. 18, Cost.).

gruppi, compresi i relativi coordinamenti o le federazioni. Al di là della forma assunta, questi soggetti devono essere costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale<sup>126</sup> a favore di associati o di terzi<sup>127</sup>, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati<sup>128</sup>.

La legge individua anche le forme di finanziamento cui l'ente può fare ricorso: le quote associative, i contributi e le erogazioni di diversa natura, le entrate provenienti da servizi convenzionati e, infine, i proventi delle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese agli associati o ai terzi, anche attraverso lo svolgimento di attività economiche di natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera ausiliaria e sussidiaria e comunque finalizzate al raggiungimento degli obiettivi istituzionali (art. 4).

Il fatto che nelle fonti di finanziamento risultino solo i proventi delle attività commerciali svolte in maniera

---

<sup>126</sup> Possono operare ad esempio nell'ambito della ricerca etica e spirituale, culturale, ambientale, delle relazioni internazionali e dello sport e tempo libero in genere.

<sup>127</sup> Del resto se la finalità è quella dell'utilità sociale non si può pensare che l'attività sia confinata nei confronti dei soli associati, ma che liberamente l'associazione possa anche prestare attività verso terzi.

<sup>128</sup> L'art. 2, che individua le associazioni interessate, si preoccupa anche di escludere da questa categoria e quindi dalla disciplina indicata nel prosieguo, i partiti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni dei datori di lavoro, le associazioni professionali e di categoria, le associazioni aventi come finalità la tutela esclusiva di interessi economici degli associati, i circoli privati e le associazioni che in genere pongono limiti riferiti alle condizioni economiche, o introducono discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati, o prevedono il diritto di trasferimento di quote associative o che, infine, collegano in qualsiasi forma la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote patrimoniali.

sussidiaria, induce a ritenere che questi enti non possano conseguire, invece, dei proventi da attività principale e che quindi le associazioni di promozione sociale siano qualificabili come enti non commerciali. Di conseguenza ad esse saranno applicabili le disposizioni di carattere generale del tuir e quindi l'art. 143 e, trattandosi di associazioni, l'art. 148, in particolare i commi 1 e 2, in quanto generali, e il comma 3, in quanto espressamente include le associazioni di promozione sociale nei soggetti elencati ed agevolati per lo svolgimento di attività interne a fronte di corrispettivo specifico. In aggiunta, si segnala che l'art. 20 della l. 383/2000 equipara le operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi rese nei confronti dei familiari conviventi degli associati, a quelle svolte direttamente verso essi, così da estendere anche a queste le disposizioni di favore dell'art. 148.

Con riferimento ai proventi delle attività ausiliarie e sussidiarie sarà necessario perciò compiere le consuete valutazioni per rilevare innanzitutto la commercialità dell'attività da cui discendono, sulla base delle disposizioni generali<sup>129</sup>. Poi, supposto che l'attività prestata sia economica e commerciale, occorrerà verificare che sia finalizzata al raggiungimento degli obiettivi

---

<sup>129</sup> Anche in questo caso riscontriamo delle particolarità nella struttura del costo. Per espressa previsione di legge, le associazioni di promozione sociale si avvalgono prevalentemente dell'attività svolta in forma volontaria, libera e gratuita dai propri associati, facendo ricorso solo in caso eccezionali all'assunzione di lavoratori dipendenti e alle prestazioni dei lavoratori autonomi. A ciò si aggiunga la possibilità che le amministrazioni pubbliche possano consentire l'utilizzo non oneroso di beni mobili ed immobili per manifestazioni ed iniziative temporanee delle associazioni di promozione sociale. La quantificazione del costo complica il raffronto ai fini della economicità.

istituzionali. Dovrebbero quindi rientrare in questo ambito quelle attività che abbiamo sopra definito come accessorie e che attuano direttamente gli scopi perché volte a consentire, agevolare, migliorare l'attività istituzionale<sup>130</sup>. Quindi sono sempre attività che si collocano nel progetto istituzionale di un ente, che persegue finalità di stampo sociale e per le quali perciò è giustificabile un peculiare trattamento fiscale.

All'interno delle attività commerciali che questi enti possono svolgere si distinguono due casi particolari: la temporanea somministrazione di alimenti e bevande in occasione di particolari eventi o manifestazioni dell'associazione<sup>131</sup> e le attività turistiche e ricettive svolte per i propri associati, al cui esercizio sono autorizzate. Queste attività, anche se commerciali, possono avere un valore per l'associazione in termini di rafforzamento del legame con gli associati, piuttosto che di migliore organizzazione e sponsorizzazione dell'evento di promozione. Per questo, viene loro riconosciuta una disciplina fiscale agevolativa che si ritrova nel comma 5 dell'art. 148.

In base ad esso, sia l'una che l'altra attività, nonostante siano prestate dietro corrispettivo specifico, non sono commerciali. La norma ha effetto però limitatamente ai circoli cooperativi e agli enti di carattere nazionale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero

---

<sup>130</sup> È scontato che debba trattarsi di attività secondarie, proprio perché è richiesto che siano svolte in modo ausiliario e sussidiario.

<sup>131</sup> L'autorizzazione, che deve essere rilasciata dal sindaco, è limitata al periodo della manifestazione e ai locali e agli spazi cui si riferiscono e viene rilasciata solo qualora l'addetto sia un soggetto iscritto al registro degli esercenti commerciali (art. 31).

dell'interno<sup>132</sup> e purché siano rispettate le seguenti condizioni:

- la somministrazione di alimenti e bevande deve essere effettuata presso le sedi in cui si svolge l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari<sup>133</sup>,
- entrambe le tipologie di attività devono essere strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali<sup>134</sup>,
- entrambe le attività devono essere prestate a favore di iscritti, associati e partecipanti anche se di altre associazioni<sup>135</sup>.

La disposizione dell'art. 148 in realtà è un po' più ampia, nel senso che decommercializza la somministrazione di alimenti e bevande realizzate dalle associazioni di promozione sociale anche quando non siano temporanee e

---

<sup>132</sup> Il comma 5, infatti, si riferisce alle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, c. 6, lett. e) della l. 287/1991.

<sup>133</sup> Nel concetto della sede in cui l'attività istituzionale si svolge, si ritiene di poter ricondurre il luogo ospitante la manifestazione dell'associazione. Inoltre, è possibile includere negli "esercizi similari" anche gli *stand* e i punti di ristoro appositamente allestiti, tanto più che l'addetto a tale somministrazione, ai fini dell'autorizzazione del sindaco, deve essere un esercente commerciale.

<sup>134</sup> Cioè devono essere attività a sostegno delle attività accessorie.

<sup>135</sup> Nel caso della somministrazione di alimenti e bevande è difficile valutare se effettivamente il servizio sia prestato solo nei confronti degli associati. Invece, quest'ultimo problema non si pone per le organizzazioni di viaggi e soggiorni, anche perché tale attività può essere svolta dalle associazioni di promozione sociale solo appunto a condizione di non rivolgersi a terzi. Anche in questo caso bisognerà tenere conto della estensione dell'art. 20 che equipara le prestazioni verso i famigliari a quelle verso gli associati.

legate allo svolgimento di un evento particolare e quindi anche quando sono svolte stabilmente. Tra l'altro, secondo l'interpretazione amministrativa, questa decommercializzazione sarebbe confermativa del fatto che l'agevolazione per la gestione dei bar riguarda solo le associazioni di promozione sociale citate, e che, di conseguenza, la stessa attività svolta nell'ambito dei circoli ricreativi riveste natura commerciale<sup>136</sup>.

### **3.5. La decommercializzazione dell'attività principale.**

#### **3.5.1. Le Onlus.**

La disciplina finora esaminata ha riguardato le sole attività secondarie degli enti *non profit* e non commerciali. Il complesso di queste norme è sicuramente favorevole agli enti *non profit*, ma è frutto dell'idea che, innanzitutto gli

---

<sup>136</sup> Si tratta della Circ. Dir. AA. GG. e cont. trib., 12-5-1998, n. 124/E. Vista, da una parte, la giurisprudenza e, dall'altra, la disciplina, possiamo ritenere che «la causalità tra prestazioni meritevoli e finalità istituzionali si è irrigidita, nel senso che le prime ora devono essere diretta attuazione delle seconde» ma «che alcune attività [...] possono essere considerate sempre come finalizzate alle attività istituzionali, purché rese solo a soci o associati o iscritti, quando l'organismo associativo riveste ufficialmente la qualifica di 'ente di promozione sociale'». Pertanto «il nesso oggettivo è più rigido, ma la individuazione delle finalità associative meritevoli risulta tendenzialmente più ampia», BASILAVECCHIA M., *Sono imponibili le prestazioni rese dal bar di un circolo sportivo*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 41.

enti *non profit* siano tipicamente non commerciali e che, inoltre, nel contesto operativo di un ente generalmente non produttivo di ricchezza materiale in senso proprio, lo svolgimento secondario di attività commerciali possa essere tralasciato ai fini fiscali. In particolare ciò vale in presenza di legami con l'attività principale, di carenza di autonomia dell'attività secondaria e di irrilevanza dal punto di vista produttivo, che consentano di trattarle come elementi non commerciali. Da queste norme discende la necessità di volta in volta di verificare requisiti quali la commercialità e la conformità delle attività secondarie.

Anche nella disciplina delle Onlus c'è una norma di decommercializzazione, ma il caso è diverso. Per le Onlus, l'art. 150, c. 1, stabilisce che non costituiscono attività commerciali le attività istituzionali svolte nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale<sup>137</sup>. Si tratta perciò di una decommercializzazione che incide direttamente sull'attività principale e non tocca, invece, le attività secondarie<sup>138</sup>.

Quindi l'oggetto della decommercializzazione è, nelle norme finora esaminate, l'attività secondaria, mentre, per l'art. 150, è l'attività principale. In quest'ultimo caso, la decommercializzazione è dettata non dal fatto che l'attività sia in un certo senso dipendente per le sue caratteristiche dall'attività principale non commerciale, ma proprio dal

---

<sup>137</sup> Si ricorda che sono attività istituzionali dell'ente quelle che soddisfano l'esclusiva finalità di solidarietà sociale, o perché svolta in presenza di determinate condizioni o per il principio di immanenza.

<sup>138</sup> Le misure in questione, tuttavia, trovano un limite soggettivo di applicazione: non riguardano cioè le società cooperative, che perciò seguono il normale regime. La Circ. Ag. Entr., 26-6-1998, n. 168 ritiene che siano escluse tutte le società cooperative, comprese quelle sociali.

fatto che essa realizza un fine socialmente utile. Non si decommercializza l'attività secondaria perché non si riscontrano delle caratteristiche di autonomia e di produttività tali da poter far venire meno la commercialità, ma si decommercializza direttamente l'attività principale perché soddisfa un fine di utilità sociale particolarmente meritevole di protezione. Ciò che incide in questo caso è la meritevolezza del fine.

Poiché l'art. 150 decommercializza l'attività principale, la Onlus, senza necessità di ulteriori analisi, si classifica direttamente negli enti non commerciali ed è per questo che parliamo di Onlus come specie del genere ente non commerciale.

Questa specificazione induce a segnalare e ricordare che, come la decommercializzazione di un'attività secondaria presuppone la sua commercialità, così è anche per il caso di un'attività principale. Essa perciò dimostra che anche se un ente è qualificato come *non profit*, non è precluso lo svolgimento in forma commerciale neppure della sua attività istituzionale. E non si può negare che la commercialità sia possibile, perché se l'attività Onlus non avesse potuto essere tale, non avrebbe avuto neppure senso una norma come l'art. 150<sup>139</sup>. Anzi la normativa Onlus si

---

<sup>139</sup> Che l'attività possa essere regolarmente svolta dietro corrispettivo emerge anche dalla sentenza Cass., SS.UU., 9-10-2008, n. 24883 che non ritiene incompatibile con la natura di Onlus lo svolgimento dell'attività istituzionale dietro pagamento. Ciò è pienamente comprensibile se si considera la particolarità della disciplina in questione. Il d.lgs. 460/1997 si differenzia, nei presupposti, dalla generale disciplina degli enti non commerciali. Infatti, mentre quest'ultima considera come elemento distintivo primario la non commercialità dell'attività svolta, il d.lgs. 460/1997 considera e predilige, ai fini dell'agevolazione, l'elemento della finalità solidaristica, disinteressandosi della

spiega nella misura in cui la si interpreta come disposizione volta ad agevolare gli enti *non profit* e commerciali.

Il concetto può essere esteso ovviamente agli enti *non profit* in genere: non è detto cioè che essi debbano sempre necessariamente svolgere attività principali non commerciali (salvo impedimenti discendenti dalla disciplina privatistica). Tuttavia, in tal caso, a differenza delle Onlus, un normale ente *non profit* che dovesse operare in modo commerciale, non godrebbe della disciplina più favorevole degli artt. 143 e seguenti.

Visto il favore attuato da questa normativa, tra l'altro, anche per l'art. 150 possiamo parlare di una norma di stampo agevolativo. Ed infatti, il motivo di questa specificazione normativa discende dall'intenzione del legislatore di rivitalizzare il settore *non profit*<sup>140</sup>, mediante

---

concreta modalità gestionale. Ciò che conta è l'utilità sociale di quanto svolto dall'ente, che si ravvisa nello svolgimento di attività solo in certi campi piuttosto che a favore di determinati soggetti, ma in ogni caso indipendentemente dalla loro organizzazione, economica o meno. Ragionevolmente essa non conta proprio perché esiste, da una parte, il limite dato dal divieto di distribuzione di utili, che tenta di assicurare l'assenza di interessi egoistici dietro l'attività prestata, e dall'altra, l'obbligo di impiego degli stessi utili nella realizzazione delle attività dell'ente, in modo da garantire anche che l'eventuale risultato maturato sia effettivamente speso per fornire quell'attività per la quale l'ente viene premiato. Il problema, quindi, non è tanto che l'attività istituzionale non produca avanzi di gestione, ma che una volta realizzati questi restino "utilmente" nella Onlus.

<sup>140</sup> Si pensava di riorganizzare lo stato sociale, offrendo ai cittadini la possibilità di indirizzare in modo alternativo verso i privati la domanda dei servizi. Ciò avrebbe consentito allo Stato di sgravarsi di quei servizi che, in caso contrario, avrebbe dovuto fornire

la leva fiscale, garantendo a soggetti di particolare merito di godere in ogni caso di un regime più semplice e meno oneroso, appunto quello degli enti non commerciali. Avendo questo intento, la decommercializzazione dell'attività istituzionale, purché adeguatamente controbilanciata da misure idonee ad evitare abusi, è sembrata (ed è) la misura in grado di garantire a soggetti commerciali di fruire della miglior disciplina degli enti non commerciali.

Vedremo successivamente che alle attività secondarie direttamente connesse, si applica, invece, la disciplina dell'esclusione.

### **3.5.2. Le Organizzazioni non governative.**

Nei compiti statali di politica estera rientrano anche quelli di cooperazione allo sviluppo dei paesi in via di sviluppo e aventi l'obiettivo di solidarietà tra i popoli e di piena realizzazione dei diritti fondamentali dell'uomo, secondo i principi sanciti dalle carte internazionali. La cooperazione è finalizzata al soddisfacimento di bisogni primari, in particolare la salvaguardia della vita umana, l'autosufficienza alimentare, la valorizzazione delle risorse umane, la conservazione del patrimonio ambientale, l'attuazione del consolidamento dei processi di sviluppo endogeno e di crescita economica, sociale e culturale, oltre che il miglioramento della condizione femminile e dell'infanzia. Sono compresi in questo ambito anche gli

---

direttamente e che invece, appunto, possono ben essere prestati da organismi di natura privata.

interventi straordinari affrontati in caso di minaccia di sopravvivenza delle popolazioni.

In questo campo l'iniziativa è lasciata in parte anche ai privati e in particolare è interessante il ruolo coperto dalle Organizzazioni non governative (Ong)<sup>141</sup>. Vista l'importanza delle attività perseguite e la possibilità di reperire fondi per l'attuazione dei programmi di cooperazione, è previsto che queste Ong, con apposito decreto ministeriale, possano ottenere un riconoscimento di idoneità, per la realizzazione delle diverse attività rientranti nell'ambito della cooperazione<sup>142</sup>, ovviamente purché siano rispettate alcune condizioni soggettive e oggettive determinate dal legislatore<sup>143</sup>.

---

<sup>141</sup> Le Organizzazioni non governative sono organizzazioni indipendenti dai governi che portano avanti istanze politico-sociali in diversi campi.

<sup>142</sup> Individuati i fini di queste organizzazioni, il legislatore individua anche le attività (art. 28) necessarie al suo soddisfacimento: selezione, formazione e impiego dei volontari in servizio civile, attività di formazione in loco di cittadini dei paesi in via di sviluppo, attività di informazione ed educazione allo sviluppo. L'idoneità può essere comunque richiesta in genere per la realizzazione di programmi a breve e medio termine nell'ambito dei paesi in via di sviluppo.

<sup>143</sup> Si tratta di: costituzione secondo normative nazionali o di stati comunitari o aderenti, presenza del fine istituzionale di svolgere attività di cooperazione allo sviluppo in favore delle popolazioni del terzo mondo, assenza del fine di lucro con l'obbligo di destinazione di qualsiasi provento allo svolgimento degli scopi istituzionali, e conseguente assenza di rapporti di dipendenza con enti lucrativi, garanzie in ordine alla realizzazione delle attività previste, documentata esperienza nel settore, accettazione dei controlli periodici per verificare il mantenimento della qualifica, presentazione dei documenti contabili e di relazioni annuali sull'operato.

L'idoneità, che può essere richiesta e concessa per uno o più settori di intervento, occorre per due motivi: solo in questo modo possono essere dati contributi per lo svolgimento delle proprie attività e, inoltre, solo in caso di Ong idonee, le attività di cooperazione così svolte si considerano di natura non commerciale ai fini fiscali.

La natura non commerciale è esplicitata solo in relazione all'attività di cooperazione che, visti i fini di questi enti (necessari per l'idoneità), costituisce l'attività principale e istituzionale dell'Ong. In caso di idoneità dell'Ong, ci troveremo davanti ad un ente non commerciale per attività istituzionale decommercializzata. Ciò non esclude, ancora una volta, l'esercizio di attività commerciali diverse, purché secondarie, e non determina l'esclusione dall'imponibile complessivo, degli eventuali proventi conseguiti, salvo ovviamente che nei casi esplicitamente previsti dal tuir.

In realtà, questa disciplina va integrata, oggi, con quella in materia di Onlus, in quanto quest'ultima viene estesa di diritto alle Ong per le attività ritenute idonee. Così per queste attività opera la decommercializzazione *ex art. 150, c. 1*, mentre per le attività direttamente connesse all'attività di cooperazione, secondo i criteri previsti per le Onlus, opera l'esclusione.

## 4. Le esclusioni.

### 4.1. Quadro generale.

Accanto alle norme che decommercializzano le attività, incidendo sulla fonte di reddito, si collocano quelle che incidono sugli effetti e in particolare le norme di esclusione dei proventi dall'imponibile. Le conseguenze sono diverse dato che, a differenza della decommercializzazione, l'esclusione non disconosce la natura commerciale della fonte di reddito, ma semplicemente ne ritiene irrilevante l'effetto impositivo. L'attività continua ad essere regolarmente fonte di reddito ma ciò che da essa discende, e quindi i proventi, non contano, mentre restano in vita solo gli obblighi dichiarativi e contabili. In genere, l'esclusione sarà giustificata ancora una volta non dal perseguimento di un fine sociale e non lucrativo, tipico dell'ente *non profit*, ma dal particolare rapporto che l'attività secondaria ha rispetto allo scopo o all'attività istituzionale e, in certi casi, dal contributo che essa apporta finanziariamente alla realizzazione dei progetti primari dell'organizzazione. Possiamo parlare perciò di norme di natura agevolativa. Fa eccezione l'art. 143, c. 3, lett. a) che, per le sue caratteristiche, discende da una ragione sistematica, ossia l'esclusione viene operata per dei proventi che in realtà non avrebbero potuto essere inquadrati in nessuna categoria reddituale e che quindi difficilmente avrebbero subito una tassazione.

Le motivazioni che hanno spinto all'adozione della decommercializzazione e dell'esclusione sono perciò sostanzialmente identiche: agevolare gli enti *non profit* nel

procurarsi le risorse finanziarie loro necessarie a soddisfare le attività per le quali sono nati. Resterebbe da capire perché per certi casi si è preferita la decommercializzazione e per altri l'esclusione. Proseguendo nell'analisi dettagliata delle singole norme di esclusione, in realtà, avremo modo di vedere che l'esclusione è stata adottata al posto della decommercializzazione, alla luce di diverse esigenze.

Così, per le organizzazioni di volontariato l'esclusione ha riguardato attività oggettivamente commerciali ma che non sono di fondamentale rilievo per il soddisfacimento del fine dell'ente stesso, manifestando la loro utilità prevalentemente a livello finanziario. In questo caso non si è ravvisata una giustificazione tale da decommercializzare queste attività, necessità che invece si è presentata in relazione ad attività simili ma svolte da altri enti (art. 148, commi 5 e 6).

Per le fondazioni musicali, invece, la misura dell'esclusione risponde probabilmente ad un'ulteriore esigenza di controllo del loro bilancio e della loro attività, in vista della determinazione dei contributi pubblici loro destinati.

Per le associazioni sportive dilettantistiche la ragione dell'esclusione potrebbe essere legata a delle ragioni di controllo di questi enti, che spesso nascondono vere e proprie attività di impresa.

Vedremo, a seguire, quali sono nel dettaglio i casi di esclusione. La maggior parte di queste disposizioni è contenuta nelle leggi speciali. Tuttavia l'art. 143, c. 3, del *tuir* prevede due casi validi per la generalità degli enti *non profit*, purché qualificati come non commerciali (Onlus comprese) e che sono espressione, a differenza delle norme speciali, di considerazioni generali sulle caratteristiche delle attività che originano i proventi

esclusi. Queste esclusioni riguardano in particolare le raccolte pubbliche di fondi e le attività convenzionate con la pubblica amministrazione.

## **4.2. Le esclusioni applicabili agli enti non commerciali.**

### **4.2.1. Le raccolte pubbliche di fondi.**

La prima ipotesi di esclusione dell'art. 143, c. 3 riguarda i fondi pervenuti agli enti non commerciali a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche con offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Per l'esclusione dei fondi raccolti è necessario che siano rispettate le seguenti condizioni<sup>144</sup>:

- deve trattarsi di raccolte pubbliche occasionali e non abituali,

---

<sup>144</sup> Si consideri, in aggiunta, che per le Onlus è richiesta una rigorosa documentazione. Ai fini di tutelare da abusi della disciplina, l'Agenzia per le Onlus ha la possibilità di effettuare controlli su tali raccolte e in particolare a seguito del Tavolo tecnico istituito tra Agenzie delle Entrate e Agenzia per le Onlus, nella Circ. Ag. Entr., 31-10-2007, n. 59 si è precisato che nella raccolta bisogna individuare e quantificare il rapporto tra i fondi raccolti e la loro destinazione, prevedendo che i costi totali (sia amministrativi che legati all'attività) siano contenuti entro limiti ragionevoli e tali da assicurare che comunque i fondi, per la maggior parte del loro ammontare, siano destinati all'attività e ai progetti per cui la raccolta è stata effettuata.

- devono essere organizzate in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione,
- possono anche essere previste, a fronte dei fondi raccolti, delle offerte da parte dell'ente ai sovventori, purché si tratti di beni o servizi di modico valore.

L'esclusione di queste voci dall'imponibile «tende ad incentivare una delle forme più cospicue di finanziamento per molti enti non commerciali»<sup>145</sup>, ma risponde più ad una logica di conformità ai principi generali che non agevolativa, in quanto tali fondi non si inquadrano facilmente in nessuna delle categorie reddituali<sup>146</sup>. Infatti, le uniche categorie in cui potrebbero inserirsi sarebbero i redditi d'impresa o quelli diversi<sup>147</sup>, in particolare la lettera relativa alle attività commerciali occasionali. In entrambi i casi bisognerebbe verificare la natura commerciale dell'attività e poi la sua abitualità o occasionalità. Sarebbe richiesta, trattandosi di cessione di beni o prestazioni di servizi, sicuramente l'economicità. Tuttavia, parlare di economicità implica un raffronto costo-ricavo basato sulla corrispettività dell'operazione, che non pare caratteristica rinvenibile nelle raccolte di fondi, in cui, in effetti, il sovventore interviene con un'offerta che riconosce più il

---

<sup>145</sup> Circ. Dir. AA. GG. e cont. trib., 12-5-1998, n. 124/E.

<sup>146</sup> RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p. 146; PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 231, secondo la quale l'esclusione «ha la funzione di delimitare gli introiti e i costi relativi alle due fattispecie considerate per evidenziare che non rientrano nella categoria del reddito d'impresa».

<sup>147</sup> Anche se la norma richiede l'occasionalità delle raccolte, non è detto che ne sia esclusa l'abitualità se essa comunque si pone come operazione di particolare entità. Infatti, la nozione tributaria di abitualità è intesa in un'accezione più ampia di quella usuale.

merito sociale dell'ente e dell'attività svolta, che non il valore dell'eventuale bene rilasciato<sup>148</sup>. Ci muoviamo più nell'ambito di una liberalità che non di uno scambio di beni. Del resto la stessa norma prevede la sola possibilità e non la necessità dell'offerta del bene o del servizio che, tra l'altro, qualora presente, deve avere valore modesto<sup>149</sup>. Quanto eventualmente ceduto o prestato, assume un carattere simbolico di ringraziamento a fronte della donazione del singolo, indipendentemente dalla sua entità, e non ha perciò valore di corrispettivo del bene. Venendo meno il rapporto sinallagmatico tra le due prestazioni non ha senso effettuare confronti sulla economicità delle operazioni in sé<sup>150</sup> e di conseguenza non pare possibile parlare di attività commerciale come tipica fonte di produzione del reddito. Poiché, mancando la fonte, manca il presupposto stesso del tributo (il reddito), alla norma si può attribuire più una funzione dichiarativa della non imponibilità che propriamente agevolativa.

#### **4.2.2. I contributi per le attività convenzionate con la pubblica amministrazione.**

La seconda ipotesi di esclusione dell'art. 143, c. 3 è quella dei contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per

---

<sup>148</sup> Si pensi al caso del contributo versato ad un'associazione, che rilascia in cambio la spilla dell'associazione o *gadgets* di modico valore.

<sup>149</sup> In caso contrario, dietro la raccolta potrebbe esserci l'intenzione di compiere un'operazione di vendita.

<sup>150</sup> Tra l'altro sarebbe quasi impossibile a fronte delle raccolte libere di fondi.

lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

Anche in questo caso ci sono delle condizioni per l'esclusione ed infatti l'attività per cui i contributi vengono erogati:

- deve avere finalità sociale,
- deve essere svolta in convenzione o in accreditamento con la pubblica amministrazione,
- deve essere comunque conforme ai fini istituzionali<sup>151</sup>.

La richiesta degli elementi precisati dall'art. 143 mostra che ciò che denota tale esclusione non è tanto la provenienza pubblica del contributo, ma l'utilizzo che se ne compie. Ciò che assume rilievo e conduce all'esclusione è che il contributo sia adoperato per attività di finalità sociale (ad esempio, sanitaria o didattica) sulla base di un accordo con la pubblica amministrazione e indipendentemente dal metodo di gestione delle stesse: che l'attività sia esercitata con criteri economici o meno è irrilevante e non ha neppure importanza che il contributo sia erogato e calcolato a fronte delle singole prestazioni

---

<sup>151</sup> Occorre una precisazione a proposito di queste attività, qualora siano svolte dalle Onlus dietro contributo pubblico, in regime di convenzione. Queste, infatti, sono considerate comunque attività istituzionali quando l'ammontare del contributo posto a carico dell'assistito sia inferiore alla metà del prezzo complessivo. In caso contrario l'attività deve essere ricondotta tra quelle connesse e il contributo pubblico deve essere compreso tra i proventi dell'attività connessa ai fini del raffronto con le spese complessive. Il raffronto deve essere effettuato per verificare che siano rispettati i requisiti di prevalenza dell'attività istituzionale su quella connessa. In questo modo si è espressa la Circ. Ag. Entr., 18-11-2004, n. 48 in cui l'amministrazione ha analizzato le situazioni più incerte relative alle case di riposo.

rese in regime convenzionato, piuttosto che per l'attività specifica nel complesso. Non conta neppure il fatto che queste attività siano finanziate anche con i fondi di privati o con risorse proprie dell'ente o che siano eventualmente ripagate in parte da corrispettivi richiesti ai fruitori dell'attività. Non è necessario prevedere, cioè, che il contributo sia in grado di ripagare tutte le spese sostenute. La ragione dell'esclusione sembra perciò discendere dalla meritevolezza dell'attività. Quindi, al di là di quelle che possono essere le disposizioni della convenzione in base alla quale il contributo è erogato, l'attenzione si deve spostare necessariamente sull'attività realizzata in concreto, così che solo se essa ha finalità sociali ed è conforme ai fini dell'ente (secondo la nozione più ampia che abbiamo dato, cioè sia conforme in senso stretto sia meramente conforme) è esclusa dall'imponibile.

#### **4.3. Le attività marginali delle organizzazioni di volontariato.**

Siamo nell'ambito delle norme agevolative, anche quando parliamo delle disposizioni relative alle organizzazioni di volontariato disciplinate con la legge quadro 266/1991 e per le quali si prevede l'esclusione dall'imponibile di alcuni proventi.

La legge nasce con l'espressa intenzione di promuovere lo sviluppo dell'attività di volontariato volta al conseguimento di finalità di carattere sociale, civile e culturale, di cui si riconosce il valore e la funzione, in quanto espressione di partecipazione, solidarietà e

pluralismo<sup>152</sup>. In quest'ottica, la legge disciplina le organizzazioni di volontariato, quali uniche e dirette destinatarie della normativa di favore<sup>153</sup>. Condizione richiesta per poter usufruire di questo regime è l'iscrizione in un apposito registro (ovviamente quando siano rispettati tutti i requisiti previsti dalla legge<sup>154</sup>), il quale è punto di riferimento per l'amministrazione finanziaria ai fini della individuazione dei soggetti beneficiari.

Per meglio comprendere le caratteristiche di questi enti, è opportuno richiamare l'art. 2. L'oggetto sociale di queste organizzazioni è l'attività di volontariato, cioè quell'attività prestata in modo personale, spontaneo e gratuito tramite l'organizzazione di cui il volontario è parte, senza fini di lucro ed esclusivamente per fini di solidarietà. L'attività del volontario non può essere retribuita in nessun modo, neppure dal beneficiario stesso dell'attività.

Poiché l'attività istituzionale è il volontariato, le cui caratteristiche non consentono di parlare di commercialità *ex art. 55*, l'organizzazione si classifica come ente non commerciale<sup>155</sup>. La particolarità dell'attività incide anche

---

<sup>152</sup> Così si legge nell'art. 1, c. 1, della l. 266/1991.

<sup>153</sup> L'art. 3 considera «organizzazioni di volontariato ogni organismo liberamente costituito al fine di svolgere l'attività di cui all'articolo 2, che si avvalga in modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti». Possono assumere la forma giuridica che ritengono più adeguata al perseguimento dei loro fini, purché compatibile con lo scopo solidaristico.

<sup>154</sup> Per quanto l'iscrizione sia vincolante, nel caso in cui l'attività concreta si sia distanziata da quella prevista e non si sia comunque proceduto alla cancellazione dal registro, l'amministrazione è legittimata a disconoscere i benefici.

<sup>155</sup> La Circ. Dir. II. DD., 25-2-1992, n. 3 rileva che «le organizzazioni di volontariato costituite in forma di associazioni o

sul finanziamento degli enti, i quali dovranno necessariamente fare affidamento su fonti di varia natura per poter reperire le risorse necessarie al proprio sostentamento. In proposito, l'art. 5 elenca le diverse risorse economiche cui l'ente può fare ricorso, tra cui i contributi di diversa natura (pubblici e privati) ma anche le «entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali»<sup>156</sup>.

Dal punto di vista fiscale per queste ultime attività l'art. 8 prevede la non imponibilità<sup>157</sup> dei proventi, qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. Rispetto, quindi, alla disciplina generale, anziché procedere ad una decommercializzazione, in questo caso si opta semplicemente per l'esclusione dei proventi. Dietro questa esclusione non c'è una disposizione che si limita a dichiarare o specificare la non commercialità di alcune attività (come negli artt. 148 e 143) e non c'è neppure interesse unicamente per la relazione tra attività commerciali e fini istituzionali. L'esclusione più che discendere dal fatto che sussista una accessorietà o conformità, discende dal documentato impiego dei redditi per fini istituzionali. Il legislatore richiede dunque, e si

---

di fondazione hanno, in considerazione dei fini statuari, la natura di enti non commerciali».

<sup>156</sup> Sul concetto di marginalità si dirà più avanti, se invece si volesse attribuire un valore alla produttività, per differenziarla dalla commercialità, potremmo dire che la produttività richiede, oltre alla economicità necessaria ai fini della classificazione di un'attività come commerciale, anche la redditività dell'attività, cioè che i ricavi siano superiori ai costi.

<sup>157</sup> La non imponibilità implica che il provento è irrilevante ai fini di qualsiasi categoria reddituale e quindi al di là dell'inquadramento della sua fonte.

badi bene che comunque non è condizione da sola sufficiente, il requisito della strumentalità finanziaria, dando rilievo alla destinazione dei proventi, elemento che, di norma, è privo di interesse<sup>158</sup>.

Il sostegno che il legislatore concede per queste attività è volto a favorire la possibilità, per gli enti che se ne occupano, di autosostenersi, non avendo la possibilità di remunerare queste attività in altro modo. Se dall'attività istituzionale non si percepiscono compensi, l'unica possibilità che resta all'organizzazione, in aggiunta ai contributi, è quella di reperire risorse mediante attività secondarie e marginali. La norma quindi è agevolativa perché favorisce l'autofinanziamento delle organizzazioni<sup>159</sup>.

Verificata la condizione della strumentalità finanziaria e la ragione di tale previsione, resta in realtà il problema centrale e cioè comprendere, nell'ottica del legislatore, cosa sia la marginalità. Compito non semplice se si ripensa ai diversi modi che ha un'attività secondaria di rapportarsi con l'ente. Sulla marginalità però, a differenza degli altri enti, la stessa legge ha richiesto l'intervento di un decreto (d.i. 25 maggio 1995) che ne individuasse i limiti. L'unico articolo che lo compone, al comma 1, elenca le attività

---

<sup>158</sup> La richiesta di questo elemento sembra discendere dalla necessità di evitare abusi della normativa. Non si ritiene, invece, che questa richiesta sia particolarmente limitativa della possibilità di esclusione dei proventi, dato che in virtù del fatto che gli enti in questione non possono dividere utili e hanno l'obbligo del reinvestimento, non dovrebbe essere difficile dare prova dell'uso per attività istituzionali.

<sup>159</sup> TOSI L., *Gli enti di tipo associativo*, op. cit., p. 281: «l'incentivo fiscale deve interpretarsi come un incentivo alla capacità di autofinanziamento delle organizzazioni, che altrimenti ne risulterebbe vanificato».

marginali commerciali che possono essere svolte da un'organizzazione di volontariato<sup>160</sup>. Si tratta di attività caratterizzate generalmente dalla occasionalità, dalla diretta gestione delle attività da parte dell'ente e dal legame con il fine dello stesso soggetto. Al comma 2, individua le caratteristiche che queste attività devono avere e in particolare, devono essere svolte in funzione della realizzazione del fine istituzionale ed inoltre essere rese senza un'organizzazione professionale, nel senso che non si deve fare ricorso ad elementi<sup>161</sup> che consentano di partecipare in modo concorrenziale sul mercato<sup>162</sup>. Sia le attività elencate che le caratteristiche individuate inducono a considerare le attività marginali degli organismi di volontariato come attività conformi, secondo la definizione

---

<sup>160</sup> In particolare l'elenco comprende le seguenti attività: vendita o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenza o in concomitanza di campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali; vendita di beni acquistati da terzi a titolo gratuito o prodotti dagli assistiti, purché curata direttamente dall'organizzazione; somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili occasionali; prestazione di servizi conformi alle finalità istituzionali ed esterne all'art. 148, c. 3. È chiaro quindi che si tratta di attività che sono commerciali a tutti gli effetti e che per ragioni di supporto fiscale alle organizzazioni vengono escluse dall'imponibile, pur mantenendo però il loro requisito di commercialità.

<sup>161</sup> Il comma 2 dell'art. 1 del d.i. 25 maggio 1995 a titolo esemplificativo tra i mezzi che possono essere impiegati per fini di concorrenzialità sul mercato, individua «l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa».

<sup>162</sup> Questo elemento ci induce a considerare la scarsa attitudine dell'attività alla produzione reddituale fornendo un motivo ulteriore a giustificazione del diverso trattamento.

più ampia data precedentemente, cioè sia accessorie all'attività principale che meramente conformi.

Questa speciale disciplina, ovviamente, non impedisce l'applicazione di quella del testo unico, che non può essere messa in discussione poiché detta le linee guida per l'imposizione dell'ente *non profit*: restano perciò applicabili l'art. 143, a proposito della decommercializzazione delle prestazioni di servizi diverse da quelle dell'art. 2195, e l'art. 148, qualora (e dovrebbero essere la maggioranza dei casi) l'organizzazione assuma la forma di un'associazione<sup>163</sup>.

L'applicazione di questa ultima disposizione, scontata per gli enti di tipo associativo, è valida anche per quegli enti che non assumono tale forma, ma che sono comunque delle organizzazioni di volontariato. L'art. 9 della l. 266/1991, richiamando le disposizioni in materia di imposta sui redditi per tutte le organizzazioni di volontariato, ha consentito l'estensione dell'attuale art. 148 anche ad enti di tipo diverso, evitando così una irragionevole disparità di trattamento fiscale tra organizzazioni di volontariato che svolgono sostanzialmente le stesse funzioni, pur se con diversa forma giuridica.

Così come si è visto per le Ong, anche questa legge con l'entrata in vigore della disciplina delle Onlus, ha visto ridurre, se non del tutto annullare, il proprio ambito operativo. Infatti, poiché le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri sono considerate Onlus di diritto, la disciplina fiscale di riferimento sarà quella dell'art. 150 del

---

<sup>163</sup> La Circ. Dir. II. DD., 25-2-1992, n. 3 prevede che si applicano non solo le disposizioni dell'art. 148, c. 1 e 2, ma anche del c. 3, in quanto trattasi di enti inquadrabili nelle associazioni di tipo assistenziale.

tuir, fatte salve comunque eventuali misure di maggiore favore previste per tali enti. Si segnala, inoltre, che con un recente intervento normativo, si è precisato che l'applicazione della disciplina Onlus vale solo con riferimento a quelle organizzazioni che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali specificate dal d.l. 25 maggio 1995<sup>164</sup>.

#### **4.4. Le fondazioni musicali.**

Il d.lgs. 367/1996 ha previsto l'obbligo per alcuni enti operanti nel settore musicale di procedere alla trasformazione in fondazioni di diritto privato. A queste fondazioni è riservata una particolare disciplina.

Le fondazioni perseguono la diffusione dell'arte musicale e, per quanto di competenza, la formazione professionale dei quadri artistici e l'educazione musicale della collettività (art. 3). Per raggiungere questi fini gestiscono direttamente teatri loro affidati, conservandone il patrimonio storico-culturale, e realizzano spettacoli lirici, di balletto e concerti. Tali attività devono essere svolte secondo criteri di imprenditorialità ed efficienza e rispettando i vincoli di bilancio. Inoltre, questi soggetti possono svolgere in conformità ai fini istituzionali, attività commerciali ed accessorie.

---

<sup>164</sup> La modifica cui ci si riferisce è quella introdotta con l'art. 30, c. 5, del d.l. 185/2008 convertito in l. 2/2009, il cosiddetto decreto anti-crisi.

Per questi enti non opera una classificazione a priori nell'ambito degli enti non commerciali, tanto che si è detto che essi ben potrebbero essere considerati commerciali<sup>165</sup>. Dal punto di vista fiscale, le attività commerciali ed accessorie saranno sostanzialmente irrilevanti, dato che l'art. 25 prevede al comma 5 l'esclusione dei proventi ottenuti mediante l'esercizio di attività commerciali conformi ai fini istituzionali ed accessorie. Sia la conformità che l'accessorietà sono state definite per la prima volta nella normativa. Secondo la definizione legislativa, la conformità si può attribuire a quelle attività «il cui contenuto oggettivo realizza direttamente uno o più degli scopi stessi», l'accessorietà si riconduce a quelle «attività poste in essere in diretta connessione con le attività istituzionali o quale loro strumento di finanziamento»<sup>166</sup>.

---

<sup>165</sup> Vista questa disposizione FICARI V., *Enti "non profit" ed impresa: spunti dalla disciplina fiscale delle fondazioni musicali*, in *Boll. Trib.*, 1997, p. 507, ha sostenuto che queste fondazioni possono avere anche come oggetto principale un'attività commerciale e classificarsi di conseguenza come ente commerciale. RUSSO P., *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 313: le entrate delle fondazioni sono costituite prevalentemente da fondi statali e dalla vendita dei biglietti in minima parte. Esse sono sicuramente qualificabili come enti commerciali (sulla qualifica commerciale dell'attività principale delle fondazioni si è espressa Cass., sez. trib., 25-5-2001, n. 7145) proprio perché la loro attività principale non integra gli estremi di un comportamento puramente erogativo. Nonostante ciò, alla luce del mancato scopo di lucro e della finalità perseguita, è previsto questo particolare trattamento fiscale.

<sup>166</sup> Uguali definizioni sono date dall'art. 10, c. 4, della l. 285/2000 con riferimento al Comitato organizzatore dei giochi olimpici invernali di Torino del 2006, per il quale i proventi conseguiti

Per l'accessorietà quindi abbiamo due possibilità.

Una, in modo simile a quanto previsto per le organizzazioni di volontariato, dà rilievo al fatto che i proventi siano destinati all'autofinanziamento della fondazione, richiedendo quindi un rapporto di strumentalità finanziaria<sup>167</sup>, al di là del collegamento con il fine sociale e quindi anche nel caso in cui vi sia estranea.

---

nell'esercizio di attività commerciali anche occasionali conformi agli scopi istituzionali e di attività commerciali accessorie, non concorrono alla formazione del reddito. L'ente in questione in particolare è stato considerato non commerciale (Ris. Ag. Ent., 26-9-2001, n. 136) in quanto la sua attività era volta alla "cura" dell'organizzazione dei giochi olimpici, finalizzata al rispetto degli scopi generali e dei principi etici che ispirano la carta olimpica, consentendo a tal fine anche l'esercizio di attività commerciali ed accessorie, ma in via secondaria.

<sup>167</sup> Non occorre, però, la documentazione di tale destinazione. Ci si potrebbe chiedere se la strumentalità finanziaria richieda che i proventi siano immediatamente reinvestiti o se sia possibile anche pensare ad una loro patrimonializzazione. Se l'intento del legislatore è quello di agevolare lo svolgimento dell'attività mediante l'autofinanziamento, la patrimonializzazione fine a se stessa non pare soddisfare in pieno questo scopo, in quanto, se protratta nel tempo, rischia di paralizzare l'attività. Del resto, se i risultati dell'attività commerciale vengono patrimonializzati in investimenti di vario tipo, non inerenti l'attività istituzionale, le attività stesse non possono che essere considerate semplicemente come produttive di ricchezza in termini classici, così che il legislatore non avrebbe motivo di disconoscere la rilevanza fiscale, mancando quell'uso particolare che dei proventi si fa all'interno dell'organizzazione e che può giustificarne la non considerazione. Tuttavia, quando l'eventuale ricchezza prodotta viene investita in attività redditizie per l'ente e da cui è possibile ricavare ulteriori guadagni, fermo restando la necessità di rispettare tutti gli altri vincoli appositamente richiesti quali il divieto di distribuire utili, non si vede motivo per escludere la strumentalità finanziaria.

L'altra richiede un rapporto di connessione diretta con le attività istituzionali (quelle dell'art. 3), che si ritiene soddisfatto in quei casi che abbiamo ricondotto alle attività accessorie. Le attività dovranno essere strumentali dal punto di vista materiale all'attività principale, in quanto la sostengono o integrano. L'attività perciò sarà direttamente connessa quando è eseguita in virtù del fatto che esiste l'attività istituzionale e in modo da contribuirvi, così che venendo meno l'attività istituzionale, essa non avrebbe più motivo di essere svolta dalla fondazione.

La disposizione è in linea con le intenzioni legislative di agevolazione ed incentivazione degli enti *non profit*: essa evita l'imposizione di quelle attività che, anche se oggettivamente commerciali, vengono realizzate o in quanto strumentali all'attività principale, anche solo dal punto di vista finanziario, o perché comunque coerenti con gli scopi e utili al loro perseguimento.

#### **4.5. Le associazioni sportive dilettantistiche e gli enti "assimilati".**

Le associazioni sportive dilettantistiche sono delle organizzazioni di persone tra loro legate per lo svolgimento dell'attività sportiva, dotate o meno di personalità giuridica, senza scopo di lucro e affiliate a federazioni sportive nazionali e ad enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti dal legislatore. Dunque sono interessate le associazioni riconosciute dal CONI<sup>168</sup>,

---

<sup>168</sup> Il CONI ha istituito un registro che confermi il riconoscimento dei fini sportivi di queste associazioni e il cui elenco viene

dalle Federazioni sportive nazionali, dagli enti di promozione sportiva<sup>169</sup>.

La disciplina delle associazioni sportive dilettantistiche si basa, oltre che sull'art. 148 del tuir, anche sulla l. 398/1991 e trova specificazioni in successive leggi, in particolare l'art. 90 della l. 289/2002 e l'art. 25 della l. 133/1999.

La l. 398/1991 introduce un sistema forfettario di determinazione del reddito di impresa (di cui si dirà più avanti) ed è collegato all'art. 25. Esso nasce con l'idea di semplificare, per le associazioni sportive, gli adempimenti contabili formali e sostanziali nella determinazione del reddito<sup>170</sup>. Poiché, però, preme indirizzare tali

---

trasmesso annualmente all'Agenzia delle Entrate. L'iscrizione si pone come presupposto per usufruire delle agevolazioni fiscali. A tal proposito la Circ. Min. Fin., 8-3-2000, n. 43 fa presente che il registro tenuto dal CONI «può assolvere, per l'Amministrazione finanziaria, una importante funzione ricognitiva degli organismi sportivi dilettantistici ed è, quindi particolarmente utile anche ai fini dell'attività di controllo».

<sup>169</sup> I requisiti di queste associazioni sono indicati dall'art. 90 della l. 289/2002, in base al quale le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica. Il comma 18 indica gli elementi che devono essere specificati nell'atto scritto, tra cui l'oggetto sociale (che consiste nell'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica), l'assenza del fine di lucro, l'impossibilità di dividere i proventi, anche in modo indiretto, tra gli associati, un ordinamento interno fondato sui principi di democrazia e uguaglianza e altre disposizioni generalmente volte a fare in modo che siano effettivamente "beneficiarie" quelle associazioni che hanno una funzione prettamente sociale.

<sup>170</sup> La relazione governativa, infatti, indica tali obblighi come «una remora consistente allo sviluppo dell'associazionismo sportivo» tenendo conto del fatto che tali associazioni aventi strutture

agevolazioni solo verso gli enti che si dedicano all'aspetto sociale del settore sportivo più che a quello commerciale<sup>171</sup>, la disciplina è stata introdotta appunto solo per le associazioni sportive dilettantistiche, ben distinte perciò da quelle di stampo professionale e dalle società sportive<sup>172</sup>.

Sempre nella stessa ottica, la disciplina della l. 398/1991 è stata estesa anche ad altri soggetti, pur se talvolta con alcuni limiti.

Restando nell'ambito dell'attività sportiva, l'art. 90 della l. 289/2002 applica tutte le disposizioni tributarie previste per queste associazioni, anche alle società sportive dilettantistiche costituite nella forma di società di capitali ma senza fine di lucro.

L'art. 2, c. 31, della l. 350/2003 estende le sole disposizioni della l. 398/1991 alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro.

---

organizzative di ridotte dimensioni sono rimesse all'iniziativa di poche persone che prestano servizio in via volontaria.

<sup>171</sup> Infatti, sono diffuse le associazioni che dietro la dichiarata finalità sportiva nascondono vere e proprie attività di impresa, offrendo una serie di servizi collaterali a pagamento, che si allontanano dalla finalità puramente sociale.

<sup>172</sup> L'art. 2 della l. 91/1981 considera come sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che conseguono la qualificazione dalle federazioni sportive nazionali, secondo le loro norme e con l'osservanza delle direttive del CONI per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica.

Infine, l' art. 9-bis del d.l. 417/1991, ne consente l'applicazione alle associazioni senza fini di lucro e alle pro-loco<sup>173</sup>.

Il regime fiscale previsto è quello degli enti non commerciali<sup>174</sup> e l'agevolazione concessa dal legislatore

---

<sup>173</sup> Si tratta di associazioni costituite a livello locale per promuovere, culturalmente e turisticamente, la conoscenza del comune o dell'area in cui operano. Inoltre, sono state di recente ulteriormente agevolate, le associazioni che operano per la realizzazione di (o che partecipano a) manifestazioni di particolare interesse storico, artistico e culturale, legate agli usi ed alle tradizioni delle comunità locali. Queste sono equiparate, a norma dell'art. 1, c. 185, della l. 296/2006 (con effetto dal periodo di imposta 2007), ai soggetti esenti dalla imposta sul reddito indicati dall'art. 74, c. 1 (lo Stato e gli enti pubblici). L'intenzione del legislatore è quella di favorire gli enti senza fini di lucro che hanno effettivamente sempre svolto un'attività preposta alla salvaguardia del patrimonio storico e tradizionale della comunità cittadina. Alla luce di ciò, il d.m. 8 novembre 2007, n. 228 ha regolamentato l'individuazione dei soggetti destinatari della disposizione. Trattasi in particolare delle associazioni senza fine di lucro che prevedono in modo esplicito nelle proprie finalità istituzionali la realizzazione o partecipazione a manifestazioni di particolare interesse storico, artistico e culturale, legate agli usi ed alle tradizioni delle comunità locali. L'applicazione dell'esenzione è subordinata ad un'apposita domanda contenente una serie di indicazioni precisate dal decreto e da proporre annualmente e in base alle quali l'Agenzia redige una graduatoria dei soggetti che potranno beneficiare dell'esenzione, nei limiti delle risorse statali destinate a questo scopo.

<sup>174</sup> In tal senso chiaramente la Circ. Min. Fin., 11-2-1992, n. 1 di commento alla legge. *Contra* PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 274 che ragionando sulla base della disciplina conclude che «se la legge dispone un particolare criterio di determinazione dell'imponibile, ciò significa che può esserci un imponibile da agevolare e quindi che può esserci un'attività principale commerciale. Le associazioni sportive dilettantistiche,

consiste in particolare nella possibilità di fare ricorso, in presenza di determinati requisiti e su opzione, ad un sistema di determinazione forfettaria del reddito di impresa. Poiché fonte del reddito di impresa è l'esercizio dell'impresa commerciale nei termini dell'art. 55, è importante individuare l'area delle attività commerciali svolte da questi soggetti. Per farlo, trattandosi di un ente non commerciale e di tipo associativo, dobbiamo riferirci alle disposizioni del testo unico (artt. 143 e 148<sup>175</sup>) che, in assenza di norme contrarie, non possono essere ritenute derogate. Individuate le attività commerciali occorre calcolare i proventi da esse discendenti. Questa operazione è di particolare rilievo dato che per l'esercizio dell'opzione l'associazione deve restare entro il limite di ricavi di 250 mila euro conseguiti nell'esercizio di attività commerciali. Quindi, non vi rientrano eventuali entrate legate ad attività decommercializzate, ma non vi rientrano neppure proventi esclusi dall'imponibile. Proprio a questo proposito si dovrà tenere conto, oltre che del tuir anche di una specifica disposizione, l'art. 25 della l. 133/1999<sup>176</sup>, la quale prevede

---

destinatario di tale disciplina, quindi, possono essere qualificate anche commerciali».

<sup>175</sup> Si segnala in particolare che le associazioni in questione rientrano tra i soggetti destinatari del comma 3 dell'art. 148. Di conseguenza non sono commerciali le attività che vengono prestate a fronte di corrispettivi specifici, purché in diretta attuazione degli scopi istituzionali dell'ente, verso associati o partecipanti, ma anche verso organizzazioni nazionali e relativi iscritti.

<sup>176</sup> Per le disposizioni di questo articolo il riferimento soggettivo è alle associazioni sportive dilettantistiche comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle federazioni sportive nazionali purché riconosciute dagli enti di promozione sportiva.

che non concorrono alla formazione del reddito imponibile<sup>177</sup>:

- a) i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali,
- b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi che sia conforme ai requisiti dettati per la stessa esclusione nell'ambito dell'art. 143, c. 3, lett. a)<sup>178</sup>.

Con riferimento all'ultima voce, i proventi devono essere riferiti ad un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e l'importo complessivo non deve essere superiore ad un limite annuo fissato con decreto<sup>179</sup>. In presenza di ciò, l'ammontare dei proventi inferiore al limite non concorre al reddito, mentre la restante parte

---

<sup>177</sup> La non concorrenza rileva sia ai fini della individuazione del limite che consente l'applicazione del regime, che nella fase successiva di concreta determinazione del reddito.

<sup>178</sup> Il d.m. 26 novembre 1999, n. 473, attuativo della disposizione in questione, ha specificato all'art. 1 che le disposizioni concernenti i proventi conseguiti mediante le raccolte pubbliche di fondi si applicano in luogo dell'art. 143, c. 3, lett. a). La specificazione apparentemente superflua, assume valore se si tiene conto che ci sono anche altre condizioni che concorrono alla determinazione delle esclusioni previste dall'art. 25. Così tali proventi sono esclusi non, come richiesto dall'art. 143, quando generalmente conseguite mediante raccolte pubbliche, ma solo quando siano anche verificate le altre due condizioni (limite massimo e numero di eventi). Tuttavia, poiché l'art. 25 si applica solo nei casi dei soggetti che esercitano l'opzione dell'art. 1 della l. 398/1991, negli altri casi, restano regolarmente applicabili le disposizioni dell'art. 143.

<sup>179</sup> Il d.i. 10 novembre 1999 ha fissato questo tetto nel limite massimo di euro 51.615,69. Era stato previsto originariamente un altro requisito, poi eliminato con la l. 342/2000: i proventi dovevano discendere da attività occasionali e saltuarie.

(qualora ci sia un'eccedenza) rientra regolarmente nel reddito complessivo<sup>180</sup>. Per l'individuazione degli altri requisiti della lett. b) si rimanda a quanto già detto per l'art. 143. Entriamo, invece, nel dettaglio della lett. a).

Ancora una volta si presenta il problema di definire il rapporto tra le attività non principali e gli scopi primari dell'ente, visto che la disposizione parla di attività connesse. In particolare, la connessione viene definita dall'amministrazione finanziaria<sup>181</sup> come un rapporto di funzionalità strutturale esistente tra l'attività commerciale resa in concomitanza della manifestazione sportiva e la manifestazione stessa<sup>182</sup>. Per cui, anche alla luce di questa interpretazione, possiamo dire che si tratta sostanzialmente delle attività secondarie accessorie. Tracciati questi limiti, poiché i proventi che rispecchiano le caratteristiche

---

<sup>180</sup> Così la Circ. Min. Fin., 8-3-2000, n. 43 che precisa che concorrono al reddito i proventi che eccedono il tetto massimo e i proventi conseguiti oltre l'ambito delle due manifestazioni per periodo di imposta, anche se l'ammontare dei primi due eventi è inferiore al limite.

<sup>181</sup> Circ. Min. Fin., 8-3-2000, n. 43: «la connessione con gli scopi istituzionali comporta che le attività commerciali debbano essere strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva e rese in concomitanza con lo svolgimento della medesima». A titolo esemplificativo, alcune attività che manifestano questo rapporto sono la somministrazione di alimenti e bevande, la vendita di materiali sportivi, di *gadgets* pubblicitari, le sponsorizzazioni, le cene sociali, le lotterie, ecc.

<sup>182</sup> Nel settore sportivo si possono esercitare, infatti, due tipi di attività, ricreative e agonistiche. Le prime sono quelle volte principalmente agli associati e consistono nel mettere a disposizione attrezzature necessarie allo svolgimento dello sport, mentre le seconde conducono alla organizzazione di spettacoli sportivi. Così PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, op. cit., p. 266.

dell'art. 25 sono esclusi dall'imponibile, essi non concorrono neppure all'individuazione del limite dei 250 mila euro previsto dall'art. 1 della l. 398/1991 ai fini dell'esercizio dell'opzione.

L'art. 25, nel suo complesso, si presenta come disposizione sicuramente agevolativa, tanto che non può applicarsi, così come la l. 398/1991, a tutti i soggetti assimilati alle associazioni sportive da leggi successive, ma solo alle associazioni pro-loco<sup>183</sup> e alle società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro, per le quali tale possibilità è stata esplicitata.

#### **4.6. Le attività direttamente connesse delle Onlus.**

Si è detto che le Onlus non possono svolgere attività diverse da quelle istituzionali, ad eccezione delle attività ad esse direttamente connesse e sempre disciplinate dallo stesso art. 10, c. 5, del d.lgs. 460/1997.

Per l'attività principale abbiamo visto che l'art. 150, c. 1 prevede la decommercializzazione. Il comma 2, invece, per le attività direttamente connesse prevede l'esclusione dall'imponibile dei relativi proventi<sup>184</sup>. Se si uniscono queste disposizioni con il fatto che alle Onlus si applica, per la determinazione dei redditi, la disciplina degli enti

---

<sup>183</sup> Per esse inizialmente era stata prospettata l'impossibilità di applicare l'art. 25. La questione è stata risolta inserendo nell'articolo stesso un apposito comma.

<sup>184</sup> Per le caratteristiche delle attività direttamente connesse si rinvia ai precedenti capitoli.

non commerciali<sup>185</sup> (e quindi il loro reddito è dato dalla somma delle diverse categorie specificate dall'art. 143), emerge la complessiva irrilevanza dei redditi di impresa per queste organizzazioni. Infatti, le attività istituzionali e quelle direttamente connesse sono le uniche attività svolte da questi soggetti e non essendo né l'una né l'altra produttive di reddito imponibile (la prima perché decommercializzata, le seconde perché escluse), viene meno la categoria stessa dei redditi d'impresa. Il reddito complessivo sarà perciò dato dalla somma di redditi fondiari, di capitale e diversi (laddove presenti).

Per quanto la disciplina conduca ad una sostanziale irrilevanza di tutte le attività commerciali svolte dall'ente, è comunque necessario differenziare i trattamenti di decommercializzazione e di esclusione delle attività operati al primo e al secondo comma, considerato che, dove opera la decommercializzazione dell'attività, si interviene sulla fonte del reddito e quindi vengono meno anche gli obblighi contabili e formali ad essa relativi; mentre, dove opera l'esclusione, si interviene solo sull'effetto, e quindi si salva la natura commerciale dell'attività e di conseguenza gli obblighi contabili da essa discendenti.

---

<sup>185</sup> L'art. 26 del d.lgs. 460/1997 rinvia alle norme in materia di enti non commerciali, in quanto compatibili, per individuare la disciplina fiscale di questi soggetti.

## 5. Le forfetizzazioni.

### 5.1. Quadro generale.

Le disposizioni più rilevanti e di maggiore complessità in materia di enti non commerciali sono sicuramente quelle che attengono all'individuazione stessa dei redditi, in particolare si sono viste le disposizioni sia di decommercializzazione che di esclusione. Tuttavia, a queste se ne aggiungono delle altre, sempre volte ad agevolare e semplificare la determinazione dell'imponibile.

Si è detto che il modello seguito per gli enti non commerciali è quello cedolare tipico delle imposte sui redditi delle persone fisiche, ovviamente adeguato alle caratteristiche del soggetto passivo in questione. In virtù del rimando al metodo atomistico, il reddito complessivo è dato dalla somma delle diverse categorie e per determinare i singoli risultati si procede, a norma dell'art. 144, secondo i singoli criteri previsti dalle disposizioni del titolo I. Ciò è quanto vale in generale, ma con riferimento ai redditi di impresa troviamo apposita disciplina.

Infatti, il regime ordinario di determinazione del reddito, può essere sostituito, da specifici regimi disciplinati sia nel tuir che nelle disposizioni speciali. Un ente *non profit*, a seconda della tipologia, infatti, ha per il calcolo del reddito d'impresa le seguenti possibilità:

- a) applicare il regime ordinario, che tiene conto delle disposizioni previste nel titolo I, capo VI (artt. 55 – 66) del tuir, salvo diverse indicazioni;

- b) applicare il regime forfetario, disciplinato dall'art. 145 e valido per gli enti ammessi alla contabilità semplificata<sup>186</sup>;
- c) applicare il regime forfetario speciale, se è un'associazione sportiva dilettantistica;
- d) applicare il regime forfetario ordinario, se è un'associazione sindacale e di categoria, operante nel settore agricolo e svolgente attività di assistenza fiscale.

Questi regimi sono tra loro alternativi e sottoposti ad alcune condizioni e di questi, i primi due sono generalmente applicabili, mentre gli ultimi due riguardano solo specifici enti.

Per quanto attiene il regime ordinario, le disposizioni restano quelle generali, che rimandano in realtà alle previsioni sul reddito d'impresa dettate in ambito ires<sup>187</sup>.

---

<sup>186</sup> Visto che questo regime ha gli stessi presupposti soggettivi previsti per il regime delle imprese minori dettato dall'art. 66 del tuir, è evidente che quest'ultima norma non trova applicazione per gli enti non commerciali.

<sup>187</sup> In particolare l'art. 56 del tuir richiama la sezione I, capo II, titolo II, e cioè le disposizioni previste per le società, salvo le differenti disposizioni specificate all'interno del capo VI. Nell'ambito di tali norme ovviamente bisognerà tenere conto che in alcuni casi viene meno proprio concretamente la possibilità di applicarle, in virtù della natura non "personale" del soggetto passivo in questione. In particolare si sottolinea che sono esclusi dall'imponibile nella misura del 95% gli utili percepiti dagli enti non commerciali, sia nell'esercizio di impresa che al di fuori. L'esclusione da imposizione degli utili percepiti discende dalla disposizione dell'art. 4, c. 1, lett. q), del d.lgs. 344/2003 di attuazione della legge delega 80/2003 di riforma del sistema fiscale statale. Si tratta di una disposizione solo transitoria in quanto il progetto di delega prevedeva all'art. 3 l'introduzione dell'imposta sul reddito con inclusione tra i suoi soggetti passivi degli enti non

La disciplina più rilevante è quella prevista dall'art. 145. Gli enti *non profit* e non commerciali, su opzione, possono determinare il reddito d'impresa in modo forfetario<sup>188</sup>. La disposizione è però limitata alla sola categoria dei soggetti ammessi alla contabilità semplificata<sup>189</sup>. Solo in presenza

---

commerciali. Infatti, si legge nella relazione illustrativa alla legge delega che la riforma dell'irpef sarebbe dovuta avvenire introducendo l'imposta sul reddito nei cui soggetti passivi sarebbero dovuti rientrare accanto alle persone fisiche «le persone morali e gli enti non commerciali. Questi soggetti acquisiscono così uno “status” fiscale più coerente con la loro funzione sociale e l'Irpeg diventa, per differenza, imposta sulle società». Tuttavia, il non aver dato attuazione alla delega in materia di irpef, ha reso la disposizione praticamente definitiva.

<sup>188</sup> La norma prevedeva che l'opzione venisse esercitata di anno in anno nell'ambito della dichiarazione annuale dei redditi, tuttavia nella Circ. Dir. AA. GG. e cont. trib., 12-5-1998, n. 124/E si legge che i commi 4 e 5 dell'art. 109-bis (oggi art. 145) «sono da ritenersi superati in forza dei principi generali che emergono dalle disposizioni contenute nel regolamento recante il ‘riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette’ approvato con D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 (pubblicato nella G.U. n. 298 del 23 dicembre 1997). Infatti, anche se il predetto regolamento fa esplicito riferimento alle opzioni e revoche ‘di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili’ deve ritenersi che le previsioni in esso contenute in ordine al riconoscimento dei ‘comportamenti concludenti del contribuente’ trovino applicazione anche ai fini della determinazione forfettaria del reddito». Pertanto «si ritiene non necessaria la comunicazione dell'opzione».

<sup>189</sup> Tra i soggetti tenuti agli obblighi delle scritture contabili sono individuati anche «gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i *trust*, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali» (art. 13, c. 1, lett. g, del d.P.R. 600/1973). Gli articoli successivi (dall'art. 14 al 18) specificano il contenuto di tali obblighi che, in virtù dell'art. 20, si applicano anche agli enti

di questo requisito, gli enti possono procedere ad una più agevole determinazione del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla propria classe di appartenenza, cioè, o le "attività di prestazioni di servizi" o le "altre attività"<sup>190</sup>. A questa determinazione bisogna comunque aggiungere l'ammontare di alcuni componenti positivi del reddito d'impresa, che quindi restano fuori dal calcolo forfetario e in particolare le plusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze attive, i dividendi e gli interessi, e i proventi immobiliari<sup>191</sup>.

---

non commerciali, ma limitatamente alle eventuali attività commerciali esercitate. Sempre in forza dello stesso art. 20, l'art. 18, che disciplina il regime della contabilità semplificata il quale esonera dalla tenuta delle scritture contabili, si applica anche agli enti non commerciali. Quindi, qualora l'ente consegua dei ricavi per un intero anno inferiori ad euro 309.874,14 (in caso di prestazioni di servizi) o ad euro 516.456,90 (in caso di altre attività), viene esonerato per il successivo anno dalla tenuta delle scritture contabili. Restano salvi, comunque, gli obblighi separatamente previsti quali i rendiconti per le raccolte di fondi.

<sup>190</sup> In entrambi i casi abbiamo due diversi coefficienti di redditività. Per le attività di prestazioni di servizi ci sono due distinti coefficienti a seconda che l'ammontare dei ricavi sia inferiore ad euro 15.493,70 (coefficiente 15%) o superiore (coefficiente 25%). Mentre per le altre attività, si distingue tra una prima fascia fino a euro 25.822,84 (coefficiente 10%) e una seconda superiore a tale limite (coefficiente 15%). Nel caso di esercizio contemporaneo delle due attività, il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi dell'attività prevalente e in mancanza di annotazioni distinte di tali ricavi, si reputano comunque prevalenti le attività di prestazione di servizi.

<sup>191</sup> La norma richiama, infatti, i componenti disciplinati dagli artt. 54, 55, 56 e 57, che a seguito della riforma fiscale, per il cambio di numerazione sono gli artt. 86, 88, 89 e 90.

## **5.2. Il regime speciale delle associazioni sportive dilettantistiche.**

Abbiamo detto che sussiste però un altro regime forfetario. Questo è disciplinato nella l. 398/1991 ed è fatto salvo dall'art. 145 del tuir, così che si pone come regime speciale rispetto a quello appena visto, sostituendosi ad esso. Anche questo è applicabile su opzione<sup>192</sup>, ma è previsto solo per una particolare categoria di enti non commerciali, le associazioni sportive dilettantistiche e, in realtà, per tutte quelle altre organizzazioni cui la disciplina è stata estesa e cioè le associazioni senza scopo di lucro, le pro-locò, le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro e le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro. Oltre al requisito soggettivo, si richiede che tali soggetti nel periodo di imposta precedente non abbiano conseguito proventi nell'esercizio di attività commerciali superiori ai 250 mila euro<sup>193</sup>.

In caso di adozione del regime, gli enti determinano il reddito d'impresa applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali, il

---

<sup>192</sup> In tal caso l'opzione è esercitata secondo le disposizioni del d.P.R. 442/1997 che si è sovrapposto alle disposizioni specifiche della l. 398/1991. L'opzione vale non solo ai fini delle imposte sul reddito, ma anche per l'iva. Oltre ad includere facilitazioni nella determinazione del reddito, concede anche delle agevolazioni in materia di obblighi contabili.

<sup>193</sup> Il limite è stato così modificato da ultimo con l'art. 90 della l. 289/2002. Originariamente era di 100 milioni di lire. Visto il limite si tratterà sicuramente di soggetti che sono ammessi al regime della contabilità semplificata.

coefficiente di redditività del 3%<sup>194</sup> e aggiungendo ad esso, a differenza del regime dell'art. 145, solo le plusvalenze patrimoniali<sup>195</sup>.

Quindi il regime è sostanzialmente simile a quello forfetario generale, ma prevede diversi coefficienti e limiti.

### **5.3. Il regime delle associazioni sindacali e di categoria.**

Il terzo regime forfetario di determinazione dell'imponibile è previsto dall'art. 78, c. 8 della l. 413/1991 e riguarda le sole associazioni sindacali e di categoria operanti nel settore agricolo e i soli proventi conseguiti nell'esercizio di attività di assistenza fiscale.

L'articolo prevede, infatti, che le attività di assistenza fiscale prestate agli associati conformemente ai fini istituzionali sono considerate imponibili e quindi produttive di ricavi. Secondo la disposizione successiva, solo questi enti, per queste attività determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività del 9%.

La norma è evidentemente dettata al fine di agevolare, nell'ambito delle associazioni sindacali e di categoria, quelle operanti nel particolare settore agricolo, consentendo loro, dopo aver incluso nell'imponibile (come per le altre associazioni sindacali), le prestazioni di

---

<sup>194</sup> Il coefficiente è tale dal periodo di imposta 2000, essendo stato modificato dall'art. 25 della l. 133/1999. In precedenza era del 6%.

<sup>195</sup> Il riferimento è quindi solo all'art. 86 del tuir. Le plusvalenze pertanto non vanno computate ai fini dell'individuazione del limite per applicare il regime opzionale.

assistenza fiscale, di determinare il reddito in maniera più semplice e meno gravosa, mediante un sistema forfettario. A differenza del precedente regime, questo non è fatto salvo esplicitamente dall'art. 145, ma non può essere ritenuto abrogato. E ciò perché non è un regime speciale ma è il regime ordinario applicabile. Per queste associazioni cioè la regola, senza necessità di rispettare limiti quantitativi, è il regime forfettario<sup>196</sup>, mentre il regime ordinario è utilizzabile solo su opzione. Inoltre, il forfait è limitato ai soli ricavi conseguiti nello svolgimento dell'attività di assistenza fiscale resa agli associati. Poiché le norme hanno diversi regimi di operatività, non si ravvisano incompatibilità tra queste disposizioni e quelle dell'art. 145, ma anzi i due regimi, in caso di esercizio di più attività, possono “convivere” nell'ambito dello stesso ente: in tal caso, ai ricavi dell'attività di assistenza fiscale (salvo opzione per il regime ordinario) si applicherà il coefficiente di redditività del 9%, mentre alle altre attività potrà essere applicata (stavolta su opzione), nel rispetto dei limiti già visti, il regime forfettario dell'art. 145<sup>197</sup>.

---

<sup>196</sup> A differenza dei precedenti regimi tra l'altro, per queste associazioni, al forfait dell'imponibile ires, si affianca anche un regime disposto ai fini iva. In particolare l'imposta relativa alle operazioni imponibili è ridotta di 1/3 del suo ammontare, a titolo di detrazione forfettaria dell'imposta afferente agli acquisti ed alle importazioni.

<sup>197</sup> Così la Circ. Dir. AA. GG. e cont. trib., 12-5-1998, n. 124/E, in cui si precisa che «i ricavi derivanti da tali altre attività commerciali eventualmente esercitate devono essere autonomamente considerati sia ai fini del limite dei ricavi che dei coefficienti di redditività indicati nell'art. 109-bis citato [oggi art. 145]».

## **6. La disciplina degli enti non commerciali non residenti.**

La disciplina degli enti non commerciali non residenti è data da due articoli, l'art. 153 e l'art. 154, che costituiscono un separato capo nel tuir.

Per quanto riguarda innanzitutto l'individuazione di questi soggetti, la valutazione della loro natura dovrà essere compiuta sulla base dell'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato italiano e non, invece, tenendo conto, come per gli enti residenti, di quanto dichiarato nello statuto o nell'atto costitutivo<sup>198</sup>.

Trattandosi di enti non residenti il reddito è dato dalla sola somma di tutte le categorie di reddito che siano prodotte solo sul territorio dello Stato (compresi i redditi da lavoro esclusi per gli enti residenti), e per la localizzazione di tali redditi occorrerà fare riferimento ai criteri di cui all'art. 23 del tuir. A tal fine, però, e per quello che più ci riguarda, per quanto attiene la qualificazione delle attività (secondarie) come commerciali o meno, agli enti non commerciali non residenti non si applicano le disposizioni approfondite poco prima (gli artt. 143, 145, 148).

Per la quantificazione delle diverse categorie di reddito, invece, occorre seguire le regole di determinazione previste per le singole categorie, così come calcolate ai fini irpef.

Una particolarità attiene i redditi d'impresa: nel caso in cui l'ente non commerciale e non residente operi in Italia

---

<sup>198</sup> LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Giuffrè, 2010, p. 2428, in cui si legge che il riferimento dell'art. 73, c. 4 del tuir si riferisce ai soli enti residenti. Così anche Circ- Dir. AA.GG. e cont. trib., 12-5-1998, n. 124/E e Ris. Ag. Entr., 26-4-2007, n. 80/E.

mediante stabile organizzazione, i redditi conseguiti mediante la stabile organizzazione saranno calcolati, come per gli enti non commerciali residenti<sup>199</sup>, seguendo l'art. 144, c. 2, 3 e 5<sup>200</sup>, mentre quelli conseguiti al di fuori di essa seguiranno le regole della categoria reddituale di appartenenza<sup>201</sup>.

Diverso discorso meritano invece le Onlus. Infatti, inizialmente è stata negata la possibilità che un ente non residente potesse essere qualificato "Onlus", mentre negli ultimi anni, l'amministrazione finanziaria ha riconosciuto questa possibilità anche ai non residenti<sup>202</sup>, così che il regime in tal caso non subisce differenziazioni.

---

<sup>199</sup> ZIZZO G., *L'imposta sul reddito delle società*, in FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Cedam, Padova, 2010, p. 578.

<sup>200</sup> Il rimando al c. 5 è probabilmente frutto di un errore di coordinamento. Il riferimento infatti dovrebbe essere non a questo comma ma al c. 4, dedicato alla deducibilità delle spese promiscue (FANTOZZI A. (a cura di), *Commentario breve al testo unico delle imposte sui redditi*, Cedam, Padova, 2010, p. 765).

<sup>201</sup> L'art. 153, c. 2, del tuir specifica però che nei redditi d'impresa occorre calcolare anche le plusvalenze e le minusvalenze dei beni destinati o relativi alle attività commerciali pur se non conseguiti mediante stabile organizzazioni, nonché gli utili e le plusvalenze. L'ipotesi disciplina, appunto, il caso dell'ente non commerciale e non residente che svolga attività commerciale in Italia mediante stabile organizzazione.

<sup>202</sup> La Circ. Min. Fin., 26-6-1998, n. 168 aveva infatti negato la possibilità che un ente non residente potesse qualificarsi Onlus, pur in mancanza di una espressione normativa volta in tal senso. Infatti, secondo la Circolare, il d.lgs. 460/1997 e in particolare l'art. 10, si riferiva ad istituti di diritto interno e a leggi nazionali che non consentivano un'estensione a favore degli enti non residenti, tanto più che sarebbe risultato difficile effettuare un controllo nei confronti di questi enti. La posizione è stata poi ribaltata con Circ. Ag. Entr., 26-6-2006, n. 24/E, in cui si è detto che «Ricorrendo

Tenendo a mente il sistema appena delineato si può ora passare all'esame dei profili comunitari.

---

tutti i requisiti di cui al citato art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 460 del 1997, nulla osta al riconoscimento della qualifica di Onlus in favore degli enti residenti all'estero e, quindi, alla possibilità che gli stessi siano ammessi a beneficiarie del relativo regime agevolativo».

## **Parte Seconda**

### ***Non profit e aiuti di Stato***

#### **1. La nozione di “aiuto di Stato”.**

La disciplina sugli aiuti di Stato, nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea, costituisce la seconda sezione del Titolo VII, Capo I, denominato “Regole di concorrenza” e deve pertanto essere interpretata alla luce degli scopi e degli interessi che l'Unione europea intende promuovere attraverso queste regole, ossia la tutela delle condizioni necessarie per la formazione del mercato interno. A tal fine si è intervenuti su due fronti: la disciplina dei rapporti tra gli stessi operatori del mercato e il controllo delle misure statali in grado di incidere sul normale andamento dell'economia. Le due categorie di disposizioni operano con lo stesso intento e, ove possibile, occorre perciò dare uguale interpretazione ai concetti comuni<sup>203</sup>.

---

<sup>203</sup> Sugli scopi del Trattato, sulla definizione di concorrenza e sulla sua struttura, e sulle connotazioni economiche, tra tanti si segnalano: MÉGRET J., *Le droit de la Communauté économique européenne*, vol. 4 - *Concurrence*, Editions de l'Université de Bruxelles, 1972; GOYDER D.G., *EC Competition law*, Oxford University Press, 1998/2003; FAULL J. - NIKPAY A., *The EC law of competition*, Oxford University Press, 2007. Per un'analisi sul rapporto tra il diritto comunitario e quello nazionale in materia di concorrenza e sulla necessità di adottare definizioni uniche, si veda SZYDLO M., *Leeway of Member States in Shaping the Notion of an 'Undertaking' in Competition Law*, in *World Competition*, 2010, vol. 33, n. 4, p. 549-568. Sulla irrilevanza del diritto interno,

La disposizione relativa agli aiuti di Stato è l'art. 107 che è suddivisa in tre parti.

Il primo paragrafo enuncia la regola generale: le misure che costituiscono aiuti di Stato ed incidono sulla concorrenza sono incompatibili con il mercato comune.

Il secondo paragrafo, invece, individua delle ipotesi in cui certe misure sono ritenute compatibili in forza dello stesso Trattato<sup>204</sup>.

Il terzo paragrafo, infine, individua delle ipotesi in cui certe misure potrebbero essere, ma non sono certamente compatibili con il mercato come quelle del secondo paragrafo, e lascia in tali casi alla Commissione un margine di manovra per deciderne la compatibilità<sup>205</sup>.

---

cfr. anche C.G., sentenza 16-12-1975, causa C-40/73 (Cooperative Vereniging Suiker Unie u.a. ed altri vs Commissione delle Comunità europee), punto 478, e C.G., sentenza 16-6-1987, causa C-118/85 (Commissione delle Comunità europee vs Repubblica italiana), punto 11: «il valersi di disposizioni dell'ordinamento giuridico interno per limitare la portata delle disposizioni di diritto comunitario avrebbe l'effetto di compromettere l'unità e l'efficacia di questo diritto e non può perciò essere ammesso».

<sup>204</sup> In particolare, sono compatibili *de iure* con il mercato: a) gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, qualora accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; b) gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; c) gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania e nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Quest'ultima lettera è destinata ad essere abrogata con decisione del Consiglio dopo cinque anni dall'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

<sup>205</sup> Possono ritenersi compatibili con il mercato interno: a) gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni con tenore di vita anormalmente basso, con gravi forme di sottoccupazione, dovute alla loro situazione strutturale, economica e sociale; b) gli

Il primo paragrafo è quello di nostro interesse<sup>206</sup>, considerato che in esso si ravvisano gli elementi necessari per parlare di aiuto di Stato incompatibile<sup>207</sup>. In

---

aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure destinati a rimediare ad un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; c) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, purché non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; d) gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune; e) le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

<sup>206</sup> Non vi è la necessità, per gli scopi di questo lavoro, di entrare nel merito delle eccezioni di compatibilità, considerato che per la specificità delle stesse gli enti *non profit* non rientrano, in linea di massima, in nessuna delle ipotesi considerate e che sulla base della discrezionalità della Commissione, non sono neppure stati introdotti regolamenti in merito. Per un inquadramento delle stesse eccezioni si rimanda alla bibliografia da ultimo citata.

<sup>207</sup> Sull'assenza di una nozione legale di aiuto di Stato e per avere un quadro generale sull'individuazione degli elementi che lo connotano e della relativa giurisprudenza si segnalano: BACON K., *European Community law of state aid*, Oxford University Press, 2009; DONY M. - RENARD F. - SMITS C., *Contrôle des aides d'état*, Editions de l'Université de Bruxelles, 2007, p.15-189; FAULL J. - NIKPAY A., *The EC law of competition*, op. cit.; QUIGLEY C., *European state aid law and policy*, Hart Publishing Oxford, 2009; SANTA MARIA A. (a cura di), *Concorrenza e aiuti di Stato*, Giappichelli, Torino, 2006; SUTTER F.P., *The Adria Wien Pipeline Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters*, in *European Taxation*, 2001, p. 239-250; SUCCIO R., *Il divieto di aiuti di Stato*, in SACCHETTO C., (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 161-177; WINTER J.A., *Re(de)fining the notion of state aid in article 87(1) of the EC*

particolare, dalla disposizione si possono ricavare queste indicazioni:

- a) sono interessate tutte le misure che siano concesse dagli Stati e mediante risorse statali, indipendentemente da come siano concesse, e qualora abbiano come destinatari le imprese,
- b) nella specie, tali misure devono andare a vantaggio di “alcune” imprese o produzioni, si parla cioè di selettività della misura, e a questo punto di aiuto di Stato,
- c) l’aiuto di Stato qualora sia in grado di falsare la concorrenza e di incidere sugli scambi tra gli Stati membri, deve ritenersi incompatibile<sup>208</sup>.

Ciò vuol dire che ogniqualvolta si adotti una misura che mette a disposizione delle imprese alcune risorse o, ed è lo stesso, che le sgrava da certi oneri, occorrerà verificare, in primo luogo, se essa, concedendo un vantaggio selettivo, possa ritenersi aiuto di Stato e, in secondo luogo, se questo aiuto sia compatibile con il mercato. Vi è una sola possibilità di eccezione che consente di escludere una misura fiscale di questo tipo dalla classificazione degli aiuti di Stato, ossia che essa sia espressione dello stesso sistema tributario, eccezione questa che avremo modo di approfondire in dettaglio nella trattazione.

---

*Treaty*, in *CML Rev.*, 2004, p. 475-504. A questi principali testi si rinvia anche per quanto si dirà a seguire all’interno di questa Parte Seconda.

<sup>208</sup> In particolare l’art. 107, al primo paragrafo si esprime così: «Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

Cercheremo qui di dare subito qualche indicazione, ormai consolidata, sul significato di alcuni di questi elementi, per approfondire più avanti, invece, le nozioni di impresa e di selettività che sono di particolare rilevanza per la valutazione della specifica disciplina degli enti *non profit*. Con riferimento alla tipologia di misure coinvolte, è opinione unanime che quelle rilevanti per questa disciplina devono presentare cumulativamente e non alternativamente entrambe le caratteristiche indicate<sup>209</sup>, vale a dire la misura deve essere concessa dallo Stato<sup>210</sup> e deve essere attuata mediante risorse statali<sup>211</sup>. Innanzi a questi aspetti è del tutto indifferente la modalità con cui la misura sia concessa<sup>212</sup> purché essa sia idonea a

---

<sup>209</sup> È questa l'opinione della dottrina sopra citata, nonostante l'art. 107 usi la parola «ovvero» e non la congiunzione «e»; non si riscontrano su questo punto opinioni contrarie. Si consideri invece che la posizione iniziale assunta dalla Commissione e dalla Corte di Giustizia privilegiava l'interpretazione letterale della norma. Solo a partire dagli anni ottanta ha iniziato gradatamente ad affermarsi il principio della cumulatività dei requisiti trovando conferma specifica poi nella sentenza *Sloman Neptun* (C.G., sentenza 17-3-1993, cause riunite C-72/91 e C-73/91).

<sup>210</sup> Il termine Stato deve essere inteso in senso ampio: governo centrale, enti regionali e locali, enti pubblici e privati istituiti dallo Stato. Un'analisi approfondita della nozione si trova in DONY M. - RENARD F. - SMITS C., *Contrôle des aides d'état*, op. cit., p. 23 e in WINTER J.A., *Re(de)fining the notion of state aid in article 87(1) of the EC Treaty*, in *CML Rev.*, 2004, p. 479.

<sup>211</sup> In particolare il trasferimento di risorse statali richiede che l'aiuto abbia un impatto sul bilancio dello Stato e ciò avviene sia quando lo Stato sovvenzioni direttamente i soggetti interessati con delle proprie risorse, sia quando indirettamente sgravi i soggetti di alcuni oneri, rinunciando a delle entrate.

<sup>212</sup> Ad esempio, si può fare ricorso a sovvenzioni non rimborsabili, sovvenzioni dirette a ripianare perdite di bilancio, copertura dei costi di nuovi investimenti, prestiti a tasso agevolato, garanzie

determinare un vantaggio, ossia a procurare all'impresa un beneficio economico di cui non avrebbe goduto in normali condizioni di mercato<sup>213</sup>. Rilevano così tra gli aiuti di Stato anche le agevolazioni fiscali<sup>214</sup> che, secondo le esemplificazioni della Commissione<sup>215</sup>, possono assumere diverse forme: riduzione della base imponibile, riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta, differimento o annullamento o anche rinegoziazione del debito fiscale.

La misura in tal modo individuata qualora operi a vantaggio unicamente di alcune imprese, cioè sia selettiva, dovrà classificarsi come aiuto di Stato e sarà incompatibile con il mercato interno solo nel caso in cui sia in grado di falsare la concorrenza e sempre che incida sugli scambi tra gli Stati membri. Queste ultime due caratteristiche sono

---

pubbliche per i debiti contratti dalle imprese, crediti agevolati, dilazioni di pagamenti, stipula di contratti per prezzi maggiori del valore di mercato.

<sup>213</sup> Cfr. C.G., sentenza 24-7-2003, causa C-280/00 (Altmark Trans GnbH e Regierungspräsidium Magdeburg vs Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH), punto 84. Per un'analisi approfondita dei criteri utilizzati al fine di individuare il "vantaggio" anche al di fuori dei casi delle misure fiscali, si veda BACON K., *European Community law of state aid*, op. cit., p. 29-69.

<sup>214</sup> Sul rapporto tra gli aiuti di Stato e la disciplina impositiva: FRANSONI G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, Pacini editore, Pisa, 2007; INGROSSO M.-TESAURO G., *A agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene editore, Napoli, 2009; SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, Cedam, 2007; SCHÖN W., *Taxation and state aid law in the European Union*, in *CML Rev.*, 1999, p. 911-936.

<sup>215</sup> Comunicazione della Commissione del 10-12-1998, n. 98/c 384/03 *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*.

strettamente legate tra loro pur essendo considerate come requisiti distinti e si ritengono presenti quando la misura adottata sia in grado di alterare il normale funzionamento del mercato secondo le regole economiche dello stesso. Nel valutare i due elementi, il mercato di riferimento nell'ambito del quale (e in rapporto al quale) considerare gli effetti è quello dello spazio europeo<sup>216</sup>, che dovrà essere determinato sulla base dei prodotti identici o sostituibili con il prodotto oggetto della misura, sia nel caso in cui esso sia già un mercato esistente che nel caso in cui sia ancora solo un mercato potenziale, non ancora stabile e ben determinato, ossia un mercato che potrebbe formarsi e all'interno del quale alcuni soggetti potrebbero, perciò, operare in concorrenza, rientrando sotto la tutela del Trattato.

Gli effetti sugli scambi intra-comunitari potranno manifestarsi con più modalità: la misura potrebbe, operando in un settore in cui vi è già concorrenza europea, avvantaggiare solo una o più imprese così da renderle più competitive rispetto a quelle non destinatarie della misura, oppure, operando anche solo in un mercato di rilievo nazionale, potrebbe rafforzare la posizione delle imprese che ne fanno parte, rendendo improbabile l'ingresso di altri operatori europei e quindi impedendo la formazione di un mercato interno.

Per la sussistenza di questi elementi non si richiede che il danno sia già venuto ad esistere, perché è sufficiente anche il solo potenziale effetto dannoso (inteso come distorsione

---

<sup>216</sup> Non rilevano cioè le misure con effetti unicamente a livello nazionale, né quelle relative allo spazio extracomunitario. Così SANTA MARIA A. (a cura di), *Concorrenza e aiuti di Stato*, op. cit., p. 41, e SUTTER F.P., *The Adria Wien Pipeline Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters*, op. cit., p. 243.

della concorrenza) sugli scambi intracomunitari, e, di conseguenza, non occorrono neppure prove specifiche dei danni provocati al mercato o agli altri operatori economici. Tanto che, in presenza di un aiuto selettivo, la sussistenza di questo requisito si risolve, per la Corte di Giustizia, sostanzialmente nella mera verifica della presenza di altri operatori economici: se ci sono o è anche solo possibile che vi possano essere operatori concorrenti, l'aiuto rischia di falsare il mercato, se non ci sono né potrebbero esservi, allora il mercato resta immune alla misura. Insomma sono incompatibili tutti quegli aiuti che sono rivolti ad un settore in cui vi sia una concorrenza anche minima<sup>217</sup>: non conta la portata specifica dell'aiuto, né il maggior o minor danno subito dagli operatori, importa solo che in presenza di una misura (selettiva), vi siano dei concorrenti, anche pochi.

Ciò nonostante, occorre considerare che, in realtà, anche se questo principio è sostanzialmente avallato dalla Corte, esiste un limite quantitativo individuato dalla Commissione, definito come la regola *de minimis*<sup>218</sup>: quando gli aiuti ammontano ad una cifra inferiore rispetto a quelle stabilite dalla Commissione con proprio regolamento, l'aiuto non viene considerato rilevante per il solo fatto che la sua misura ridotta produce effetti di scarso rilievo sul mercato. Il limite viene preso in considerazione dalla Commissione solo per focalizzare la propria attività di controllo sulle situazioni con più incidenza sul mercato,

---

<sup>217</sup> «Il requisito della distorsione della concorrenza viene ad essere in tal modo sostanzialmente presunto», così SANTA MARIA A. (a cura di), *Concorrenza e aiuti di Stato*, op. cit., p. 37.

<sup>218</sup> La disciplina e i limiti sono contenuti nel Regolamento della Commissione del 15-12-2006, n. 1998/2006, *relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti d'importanza minore (de minimis)*.

ed infatti la Corte si è espressa sempre in senso contrario, affermando che un aiuto seppure minimo è pur sempre in grado di alterare le condizioni della concorrenza<sup>219</sup>.

Brevemente inquadrata la nozione, si può precedere ad analizzare la disciplina del *non profit* in rapporto al regime degli aiuti di Stato prestando attenzione, prima di tutto, alla nozione di impresa, perché se gli enti *non profit* destinatari delle misure non possono ritenersi imprese siamo al di fuori della disciplina della concorrenza e, in secondo luogo, alla nozione di selettività e vantaggio, perché se la misura non è selettiva e non attribuisce benefici non si può parlare di aiuto di Stato incompatibile. Per finire bisognerà comprendere se la misura di agevolazione, sia realmente tale o se, invece, possa discendere dallo stesso sistema tributario e quindi porsi al di fuori degli aiuti di Stato.

## **2. L'ente *non profit* è un'impresa?**

### **2.1. Premessa.**

L'applicazione dell'art. 107 richiede innanzitutto la presenza di un requisito soggettivo. Si può parlare di aiuto di Stato solo quando il soggetto beneficiario dell'aiuto sia qualificabile come "impresa" ai sensi del diritto

---

<sup>219</sup> L'analisi più completa ed esauriente su tutti questi punti si trova in DONY M. - RENARD F. - SMITS C., *Contrôle des aides d'état*, op. cit.

comunitario della concorrenza<sup>220</sup>. Se ci si trova, infatti, di fronte ad un soggetto che non può essere classificato come

---

<sup>220</sup> Così DONY M. - RENARD F. - SMITS C., *Contrôle des aides d'état*, op. cit., p. 41. In dottrina sulla nozione di impresa, oltre a quanto già citato sulla nozione di aiuto di stato, si segnalano: BARTOSCH A., *Social housing and European state aid control*, in *E.C.L.R.*, 2007, 28(10), p. 563-570; BELHAJ S. - VAN DE GRONDEN J.W., *Some room for competition does not make a sickness fund an undertaking. Is EC competition law applicable to the health care sector? (Joined cases C-264/01, C-306/01, C-453/01 and C-355/01 AOK)*, in *E.C.L.R.*, 2004, 25(11), p. 682-687; DE DOMINICIS M., *Concorrenza e nozione d'impresa nella giurisprudenza comunitaria*, Editoriale scientifica, Napoli, 2005; HAFFNER A., *United States Postal Service v Flamingo Industries (USA) Ltd: does the USA have the answer to the "undertaking problem" in Europe?*, in *E.C.L.R.*, 2005, 26(7), p. 397-402; KRAJEWSKI M. - FARLEY M., *Limited competition in national health systems and the application of competition law: the AOK Bundesverband case*, in *E.L. Rev.*, 2004, 29(6), p. 842-851; KRAJEWSKI M. - FARLEY M., *Non-economic activities in upstream and downstream markets and the scope of competition law after FENNIN*, in *E.L. Rev.*, 2007, 32(1), p. 111-124; LASOK K.P.E., *When is an undertaking not an undertaking?*, in *E.C.L.R.*, 2004, 25(7), p. 383-385; LOURI V., *'Undertaking' as a Jurisdictional Element for the Application of EC Competition Rules*, in *Legal Issues of European Integration*, 2002, 29 (2), p. 143-176; LOURI V., *The FENNIN Judgement: The Notion of Undertaking and Purchasing Activity*, in *Legal Issues of European Integration*, 2005, 32 (1), p. 87-97; MÉGRET J., *Le droit de la Communauté économique européenne*, op. cit.; PEVERINI L., *La nozione di impresa*, in SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, op. cit., p. 157-193; ROTH QC P. - ROSE V., *Bellamy & Child: European Community law of competition*, Oxford University Press, 2008, p. 91-107; SZYDLO M., *Leeway of Member States in Shaping the Notion of an 'Undertaking' in Competition Law*, op. cit.; TOWNLEY C., *Undertakings*, in

impresa, non si applicano le regole della concorrenza e in particolare quelle sugli aiuti di Stato.

Nonostante il rilievo assunto dall'“impresa”, non si trova tuttavia alcuna esatta definizione normativa<sup>221</sup> ed è per questo che, per cogliere il significato della nozione, occorre riferirsi alle pronunce della Corte di Giustizia<sup>222</sup>.

---

AMATO G. - EHLERMANN C.D., *EC competition law: a critical assessment*, Hart Publishing Oxford, 2007, p. 3-23.

<sup>221</sup> Secondo TOWNLEY C., *Undertakings*, op. cit., p. 3, il termine comprende una ampia gamma di situazioni e la mancata definizione è probabilmente frutto di una scelta esplicita, considerato che in altri casi una definizione del termine è stata data (come nel caso del Trattato Euratom, art. 196).

<sup>222</sup> Senza pretesa di esaustività, le sentenze in cui la Corte si è pronunciata sul concetto di impresa sono le seguenti: C.G., sentenza 16-12-1975, causa C-40/73 (Cooperative Vereniging Suiker Unie u.a. ed altri vs Commissione delle Comunità europee); C.G., sentenza 16-6-1987, causa C-118/85 (Commissione delle Comunità europee vs Repubblica italiana); C.G., sentenza 23-4-1991, causa C-41/90 (K. Höfner e F. Elser vs Macroton GmbH); C.G., sentenza 17-2-1993, cause riunite C-159/91 (Christian Poucet vs Assurances générales de France e Caisse mutuelle régionale du Languedoc-Roussillon) e C-160/91 (Daniel Pistre vs Caisse autonome nationale de compensation de l'assurance vieillesse des artisans); C.G., sentenza 16-11-1995, causa C-244/94 (Fédération française des sociétés d'assurance e altri vs Ministère de l'agriculture et de la pêche); C.G., sentenza 11-12-1997, causa C-55/96 (Job Centre coop. a r.l.); C.G., sentenza 18-6-1998, causa C-35/96 (Commissione delle Comunità europee vs Repubblica italiana); C.G., sentenza 21-9-1999, causa C-67/96 (Albany International BV vs Stichting Bedrijfspensioenfond Textielindustrie); C.G., sentenza 12-9-2000, cause riunite da C-180/98 a C-184/98 (Pavel Pavlov e altri vs Stichting Pensioenfond Medische Specialisten); C.G., sentenza 25-10-2001, causa C-475/99 (Firma Ambulanz Glöckner vs Landkreis Südwestpfalz); C.G., sentenza 22-1-2002, causa C-218/00 (Cisal di Battistello Venanzio & C. sas vs I.N.A.I.L.); C.G., sentenza 19-2-2002, causa

Sin dalle prime sentenze in materia di concorrenza, che hanno in particolare riguardato la Sezione I del Capo I (ossia le norme relative ai rapporti tra privati quali l'abuso di posizione dominante), è stata data una definizione della nozione di impresa così ampia da poter includere una vasta gamma di soggetti ed attività, e dunque fortemente indirizzata a tutelare la concorrenza, in quanto elemento essenziale per la formazione del mercato unico. Gradatamente la nozione si è arricchita, invece, di eccezioni e particolari che hanno consentito di escludere alcune attività, seppure rilevanti, dal novero delle "imprese" e perciò di sottrarle al diritto della concorrenza. Punto di partenza dello studio di questo concetto è la definizione generale: «la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento»<sup>223</sup>. Ciò vuol dire che non rilevano gli aspetti formali degli enti e la sua struttura né a

---

C-309/99 (J.C.J. Wouters e altri vs Algemene Raad van de Nederlandse Orde van Advocaten); C.G., sentenza 16-3-2004, cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01 (AOK Bundesverband e altri vs Ichthyol-Gesellschaft Cordes, Hermani & Co. e altri); C.G., sentenza 10-1-2006, causa C-222/04 (Ministero dell'Economia e delle Finanze vs Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri); C.G., sentenza 23-3-2006, causa C-237/04 (Enirisorse SpA vs Sotacarbo SpA); C.G., sentenza 11-7-2006, causa C-205/03 P (FENIN vs Commissione delle Comunità europee); C.G., sentenza 1-7-2008, causa C-49/07 (MOTOE vs Elliniko Dimosio); C.G., sentenza 5-3-2009, causa C-350/07 (Kattner Stahlbau GmbH vs Maschinenbau-und Metall-Berufsgenossenschaft); C.G., sentenza 3-3-2011, causa C-437/09 (AG2R Prévoyance vs Beaudout Père et Fils SARL).

<sup>223</sup> La definizione è così data in C.G., sentenza 23-4-1991, causa C-41/90 (K. Höfner e F. Elser vs Macroton GmbH), punto 21, ed è stata poi ripresa in tutte le successive sentenze sopra citate.

livello giuridico né organizzativo, mentre è centrale l'esercizio di un'attività economica<sup>224</sup>.

## **2.2. L'irrilevanza dello *status* giuridico dell'ente.**

Prima di verificare su quali elementi in particolare la Corte abbia avuto modo di pronunciarsi a proposito dello *status* dell'ente, pare utile capire perché in genere gli elementi che connotano a livello formale l'ente debbano essere considerati irrilevanti.

Da un punto di vista puramente pratico, essendo l'impresa un concetto di diritto comunitario, per poter dare rilievo allo *status* si sarebbe dovuto individuare un modello unico ed europeo di impresa. Soluzione evidentemente impraticabile: la molteplicità degli Stati membri e delle realtà giuridiche, così come la diversificazione dell'economia e la pluralità dei settori produttivi, rendono troppo complesso tracciare un modello istituzionale di "impresa" sufficientemente valido da coprire gli enti dei diversi sistemi europei, giuridici ed economici, senza creare incertezze applicative.

---

<sup>224</sup> Per TOWNLEY C., *Undertakings*, op. cit., p. 4, la definizione ruota attorno a due concetti, quello di ente e quello di attività economica. Il fatto che l'Autore nel concetto di ente faccia rientrare in sostanza qualsiasi soggetto (come giusto che sia) e dunque sia le persone fisiche, che giuridiche, che gli enti pubblici, implica sostanzialmente che le caratteristiche dell'ente siano completamente irrilevanti ai fini della classificazione di un soggetto come impresa. Ci sembra dunque meglio dire che la nozione di impresa ruoti attorno alla sola nozione di attività economica.

Al di là di ciò, però, l'irrilevanza dello *status* si comprende soprattutto ponendosi nell'ottica della disciplina sulla concorrenza. Lo *status* è di per sé l'insieme di alcuni elementi prettamente formali che, pur avendo un rilievo importante per la vita e lo sviluppo di un soggetto (si pensi, ad esempio, alle differenze che intercorrono tra le varie forme organizzative delle società), hanno in realtà ben poco a che vedere con la concorrenza. Gli elementi che connotano lo *status* dell'ente riguardano prevalentemente la vita interna di un soggetto, quali le modalità di decisione, la composizione sociale, l'attribuzione delle responsabilità; mentre ciò che interessa ai fini dello sviluppo del mercato concorrenziale è solo il frutto di questa attività interna, quindi il manifestarsi delle scelte dell'ente nel mercato. È infatti questa attività esterna che concorre alla formazione del mercato in qualità di "offerta" e che si rapporta alla "domanda", e il raffronto tra queste due componenti avviene sempre allo stesso modo, indipendentemente dalle connotazioni interne. Lo *status* non ha alcun rilievo diretto nell'ambito della concorrenza e, di conseguenza, non ne assume neppure ai fini della classificazione di un soggetto come impresa.

Inoltre, si consideri che, dando rilievo agli elementi formali dello *status*, si sarebbe data agli operatori economici la possibilità di aggirare le norme di tutela del mercato, restringendo o eliminando del tutto l'utilità delle disposizioni del Trattato.

Le scelte perciò, del Trattato, di non affidarsi a definizioni rigide, e poi della Corte di Giustizia, di non dare rilevanza agli elementi dello *status*, sono più che condivisibili.

Escluso l'aspetto formale, ciò che è degno di attenzione, in quanto elemento determinante in un mercato in

concorrenza, è l'esercizio stesso dell'attività<sup>225</sup>, ossia la "sostanza" dell'ente, ciò che lo connota concretamente e non solo formalmente nei confronti del mercato. Con il privilegio della sostanza sulla forma, si garantisce una maggiore tutela della concorrenza attraverso un'applicazione uniforme della disciplina ed indipendente dai diversi sistemi giuridici degli Stati membri<sup>226</sup>.

Entrando nel dettaglio, l'indifferenza dello *status* per la qualificazione di un ente come impresa riguarda una pluralità di elementi. Non rileva il fatto che l'ente sia istituito ai sensi del diritto privato piuttosto che del diritto pubblico e che l'attività sia prestata da un ente statale<sup>227</sup>,

---

<sup>225</sup> FAULL J. - NIKPAY A., *The EC law of competition*, op. cit., p. 188, nel definire il concetto di impresa, seppure ai sensi del vecchio art. 81 (oggi art. 101), sostengono che il fatto che la definizione di impresa sia fondata sull'attività economica largamente intesa, assicura un'applicazione ampia della disposizione, così da limitare i casi in cui gli accordi sostanzialmente contrari alla concorrenza o ogni altro comportamento illecito, possano sfuggire ai divieti del Trattato in forza della sola forma legale assunta dall'impresa.

<sup>226</sup> Sulla prevalenza della sostanza sulla forma e sull'approccio teleologico o funzionale volto a valorizzare l'oggetto della disciplina della concorrenza adottato dalla Corte, cfr. LOURI V., *'Undertaking' as a Jurisdictional Element for the Application of EC Competition Rules*, op. cit., p. 145.

<sup>227</sup> Se un'attività viene compiuta unicamente da un ente statale, non può dirsi che solo per questo motivo l'attività sia al di fuori della concorrenza. Così nella C.G., sentenza 23-4-1991, causa C-41/90 (K. Höfner e F. Elser vs Macroton GmbH), punto 22, si è affermato che «La circostanza che le attività di collocamento siano di norma affidate a uffici pubblici non può influire sulla natura economica di queste attività. Le attività di collocamento non sono sempre state, né sono necessariamente, esercitate da enti pubblici». Ugualmente in C.G., sentenza 11-12-1997, causa C-55/96 (Job Centre coop. a r.l.).

come anche non ha importanza che ad un ente sia riconosciuta o meno la personalità giuridica secondo il diritto del proprio Stato di formazione<sup>228</sup>. Ed ancora non rileva lo scopo dichiarato e perseguito dall'ente né nel caso in cui esso non sia lucrativo, né tanto meno qualora esso

---

<sup>228</sup> C.G., sentenza 16-6-1987, causa C-118/85 (Commissione delle Comunità europee vs Repubblica italiana). In dottrina, MÉGRET J., *Le droit de la Communauté économique européenne*, op. cit., p. 106-107, affermato che titolare dell'impresa può essere sia lo Stato che un suo organismo o un'impresa pubblica, sia ancora una persona fisica o una persona di diritto privato, ha analizzato anche il rilievo che può avere il riconoscimento della personalità giuridica da parte di uno Stato, secondo la legislazione interna. L'Autore, riferendosi alle norme in materia di concorrenza relative agli accordi illeciti delle imprese (si tratta in particolare della prima versione dell'attuale art. 101 del Trattato) ha criticato la teoria secondo la quale la personalità giuridica sarebbe elemento necessario. Secondo questa tesi, il fatto che il Trattato parli di accordi tra imprese e che queste imprese siano suscettibili di ricevere ammende, implica necessariamente che esse abbiano la capacità di obbligarsi e di concludere contratti, riconosciuta ai soli soggetti dotati di personalità giuridica secondo il diritto interno degli Stati membri. L'Autore ha contestato la teoria proposta, in quanto gli accordi di cui parla la disposizione non si identificano con il contratto di diritto civile, ma con il semplice concorso di volontà delle parti interessate; di più, il fatto che un soggetto non abbia personalità giuridica non impedisce che questo debba essere vincolato al pagamento delle sanzioni inflitte né che il pagamento di queste sanzioni possa essere recuperato da parte delle istituzioni adottando gli opportuni mezzi. Pertanto, ai sensi dell'allora art. 85 (oggi 101), non è necessario che l'impresa corrisponda ad un soggetto di diritto interno. Poiché la nozione di impresa applicata in materia di concorrenza può considerarsi univoca, la stessa posizione può estendersi alle norme in materia di aiuti di Stato. Sulla irrilevanza della personalità giuridica anche ROTH QC P. - ROSE V., *Bellamy & Child: European Community law of competition*, op. cit., p. 93.

sia sociale. Come non possono essere considerati fattori validi ad escludere la qualità di impresa gli eventuali obblighi o restrizioni operanti in capo a determinati soggetti<sup>229</sup>.

---

<sup>229</sup> Questi elementi sono stati spesso proposti dalle parti di volta in volta in causa, come utili per escludere un soggetto dal novero delle imprese, ma i giudici comunitari ne hanno sempre negato la rilevanza. Non è in contrasto con quanto detto il fatto che in alcuni casi la Corte abbia preso in considerazione, per valutare la qualità di impresa di un soggetto, due elementi particolari: la dipendenza e l'assunzione del rischio finanziario. La prima, intesa come soggezione giuridica ed economica nei confronti di un altro soggetto e tale da privare il soggetto dipendente della propria autonomia operativa. La seconda, riferita alla circostanza per cui, in caso di squilibrio tra spese ed entrate, il soggetto esercente l'attività deve sopportare direttamente il disavanzo. Cfr.: C.G., sentenza 18-6-1998, causa C-35/96 (Commissione delle Comunità europee vs Repubblica italiana), punto 37; C.G., sentenza 19-2-2002, causa C-309/99 (J.C.J. Wouters e altri vs Algemene Raad van de Nederlandse Orde van Advocaten), punto 48. Il valore di questi elementi, infatti, deve essere apprezzato non tanto in generale per ogni caso, quanto in quei contesti in cui, nell'esercizio di un'attività risultano coinvolti più soggetti, tra loro in qualche modo legati da interessi economici, da contratti commerciali o di lavoro, ecc., e tra i quali perciò occorre individuare un soggetto realmente responsabile dell'attività, a cui poterla imputare e in rapporto al quale valutare l'applicazione delle norme sulla concorrenza. Difatti questi elementi sono stati presi in considerazione dalla Corte proprio per la risoluzione di casi specifici, attinenti la posizione dei lavoratori dipendenti, delle società controllate nell'ambito dei gruppi, degli agenti e dei liberi professionisti. Per un'analisi della posizione del lavoratore dipendente, delle controllate e dei rapporti di agenzia si veda: TOWNLEY C., *Undertakings*, op. cit., p. 3-23, secondo il quale, in conclusione, «legal distinctions regarding the application of Community competition law to agents, distributors, employees and subsidiaries should not be perpetuated where they produce

Alla luce del fine della normativa sulla concorrenza, un soggetto è perciò qualificabile come impresa ogniqualvolta, per lo svolgimento di una determinata attività, esso possa entrare in competizione anche solo potenziale con altri, rendendosi così responsabile di azioni contrarie ai principi del libero mercato e a prescindere dallo scopo perseguito<sup>230</sup>.

Prima di procedere, riepilogando, secondo la Corte non rilevano ai fini della classificazione di un soggetto come impresa «il perseguimento di una finalità sociale, gli elementi di solidarietà ... e le restrizioni o i controlli sugli investimenti realizzati»<sup>231</sup>, e ancora non rilevano neppure

---

incentive to distort the way that commercial relationship develop, unless they reflect economic reality and are consistent with the Treaty's objectives» (p. 23). Con riferimento invece all'esercizio delle professioni liberali: FAULL J. - NIKPAY A., *The EC law of competition*, op. cit., p. 190. Sull'applicabilità ai gruppi di società, alle *holdings* e alle imprese pubbliche: QUIGLEY C., *European state aid law and policy*, op. cit., p. 32. Invece, sulla posizione dell'azionista, si veda più avanti nel testo, a proposito delle fondazioni bancarie.

<sup>230</sup> Il fatto che l'ente «non persegua un fine di lucro non priva l'attività che ess[o] svolge della sua natura economica, poiché tenuto conto delle caratteristiche [economiche dell'attività] questa può dar luogo a comportamenti che le norme sulla concorrenza intendono reprimere», in C.G., sentenza 16-11-1995, causa C-244/94 (*Fédération française des sociétés d'assurance*), punto 21. Ed ancora «la circostanza che l'offerta di beni e servizi sia fatta senza scopo di lucro non osta a che l'ente che effettua tali operazioni sul mercato vada considerato come un'impresa, poiché tale offerta si pone in concorrenza con quella di altri operatori che perseguono uno scopo di lucro» in C.G., sentenza 1-7-2008, causa C-49/07 (*MOTOE vs Elliniko Dimosio*), punto 27.

<sup>231</sup> Cfr. C.G., sentenza 12-9-2000, cause riunite da C-180/98 a C-184/98 (*Pavel Pavlov*), punto 118. Sulla irrilevanza dello scopo

la presenza di «taluni obblighi di servizio pubblico»<sup>232</sup>. Seguendo, perciò, l'orientamento della Corte «la mancanza di fini di lucro e gli elementi di solidarietà ... non bastano a privare [l'ente] della sua qualità di impresa ai sensi delle regole di concorrenza del Trattato»<sup>233</sup>.

In base a ciò si può porre già un primo punto fermo sulla qualificazione di un soggetto *non profit* come impresa. Tra le caratteristiche che infatti connotano questi enti, come detto, ci sono sicuramente lo scopo non lucrativo, il perseguimento di finalità sociali ed una serie di obblighi più o meno ampi volti ad evitare un uso egoistico dello stesso. Tutti questi elementi chiave per la individuazione degli enti *non profit*, che li distinguono in maniera netta da altri soggetti, non sono assolutamente determinanti

---

sociale, si veda anche C.G., sentenza 22-1-2002, causa C-218/00 (Cisal di Battistello Venanzio & C. sas vs I.N.A.I.L.). In particolare al punto 18 si legge: «lo scopo sociale ... non è di per sé sufficiente per escludere che l'attività considerata sia qualificata attività economica». In ugual modo: C.G., sentenza 5-3-2009, causa C-350/07 (Kattner Stahlbau GmbH), punto 42, e C.G., sentenza 3-3-2011, causa C-437/09 (AG2R Prévoyance).

<sup>232</sup> Cfr. C.G., sentenza 25-10-2001, causa C-475/99 (Firma Ambulanz Glöckner), punto 21: «É vero che taluni obblighi di servizio pubblico possono rendere i servizi forniti da una data organizzazione sanitaria meno competitivi degli analoghi servizi effettuati da altri operatori non vincolati da tali obblighi, ma tale circostanza non può impedire che le attività di cui trattasi siano considerate attività economiche». Nello stesso senso anche la C.G., sentenza 23-3-2006, causa C-237/04 (Enirisorse SpA vs Sotacarbo SpA), punto 34: «la circostanza che ad un soggetto siano attribuiti taluni compiti di interesse generale non può impedire che le attività di cui trattasi siano considerate attività economiche».

<sup>233</sup> Cfr. C.G., sentenza 21-9-1999, causa C-67/96 (Albany International BV), punto 85.

nell'ambito del diritto della concorrenza, quantomeno ai fini della qualificazione del soggetto come impresa.

Si può perciò procedere ad analizzare la definizione positiva di ciò che un'impresa è, concentrandosi sulle caratteristiche delle attività svolte dall'ente e in base alle quali comprendere se l'ente *non profit* interagisce con e come gli altri operatori del mercato.

### **2.3. L'esercizio dell'attività economica come elemento fondante la definizione dell'“impresa”.**

#### **2.3.1. Le attività oggetto di indagine.**

Considerata l'irrelevanza delle caratteristiche soggettive dell'ente, per la qualificazione di un soggetto come impresa, occorre concentrarsi sulla sola attività, isolarla dall'ente che la svolge e valutarne in astratto la qualità intrinseca per definirne la natura (economica o meno). L'impresa infatti «abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica».

Come si è già visto nella valutazione della commercialità dell'ente ai fini della normativa nazionale, anche qui la ricerca si articola in due fasi. Prima fase è l'individuazione dell'attività, seconda fase, la sua qualificazione come economica o non economica.

L'individuazione delle attività è di particolare rilievo per il settore *non profit*. Infatti, a differenza di una società, le attività svolte da un ente *non profit* sono spesso di vario tipo e soprattutto assolvono a diverse funzioni: come già detto, possiamo scindere solitamente l'attività

istituzionale, che caratterizza e definisce l'ente e che soddisfa lo scopo sociale dello stesso; e una o più attività secondarie che si affiancano alla prima, non sono necessarie per il soddisfacimento dello scopo dell'ente, ma rivestono comunque una certa importanza, in quanto ne consentono, ad esempio, la notorietà tra il pubblico piuttosto che il finanziamento<sup>234</sup>.

Ad essere interessate dalle regole sulla concorrenza sono non le sole attività principali o istituzionali, in quanto attività distintive e qualificative dell'ente, ma anche le attività secondarie, perché, sempre assumendo la prospettiva del diritto della concorrenza, qualsiasi attività, indipendentemente dalla centralità che essa assume all'interno di un singolo soggetto, può presentarsi sul mercato ed avere effetti sulla concorrenza. Del resto la classificazione tra attività principale e secondaria è pur sempre una caratteristica del singolo soggetto legata al suo specifico scopo - che potrebbe assumere rilievo solo nell'ipotesi in cui l'impresa fosse definita con riguardo all'ente anziché alle attività - mentre non ha alcuna incidenza nei confronti del mercato.

Non contano, in definitiva, per la classificazione dell'impresa, le distinzioni tra attività principali e secondarie, ma rilevano le distinzioni delle attività indipendentemente dalla loro incidenza sull'ente e sul suo fine.

Pertanto, seguendo un approccio casistico, occorrerà compiere un'apposita e concreta analisi sia per i singoli soggetti che per le singole attività svolte dal soggetto<sup>235</sup>.

---

<sup>234</sup> Non ci interessano ora le ulteriori distinzioni operate nella Parte Prima.

<sup>235</sup> Il concetto, espresso in relazione allo Stato e agli enti pubblici nella sentenza C.G., sentenza 16-6-1987, causa C-118/85

Così non solo ciascun ente costituisce caso a sé stante, ma anche ciascuna delle attività svolte da un ente va affrontata come caso a sé.

La scissione e conseguente analisi delle varie attività realizzate da un ente riguarda, comunque, le sole attività a valle, appunto di offerta di un bene o servizio, e non anche quelle a monte, di acquisto di un bene o servizio che dovrà poi essere inglobato nel prodotto offerto<sup>236</sup>.

Detto ciò, è chiaro che l'analisi, in quanto condotta separatamente per ciascuna attività, potrà anche condurre a risultati distinti, con la conseguenza che uno stesso ente potrà essere classificato come impresa in relazione allo svolgimento di una determinata attività nella misura in cui questa sia economica e potrà, invece, non essere

---

(Commissione delle Comunità europee vs Repubblica italiana), può essere ripreso anche per gli altri enti. Si vedano, in proposito, anche le sentenze: C.G., sentenza 19-2-2002, causa C-309/99 (J.C.J. Wouters e altri vs Algemene Raad van de Nederlandse Orde van Advocaten); C.G., sentenza 16-3-2004, cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01 (AOK Bundesverband e altri vs Ichthyol-Gesellschaft Cordes, Hermani & Co. e altri); C.G., sentenza 1-7-2008, causa C-49/07 (MOTOE vs Elliniko Dimosio).

<sup>236</sup> La Corte di Giustizia, nel confermare una sentenza del Tribunale di prima istanza, ha sostenuto che «al fine di valutare la natura di tale attività di acquisto, non si deve separare l'attività di acquisto del prodotto dall'utilizzo successivo che ne è fatto, e che il carattere economico o non economico dell'utilizzo successivo del prodotto acquistato determina necessariamente il carattere dell'attività di acquisto», in C.G., sentenza 11-7-2006, causa C-205/03 P (FENIN vs Commissione delle Comunità europee), punto 26. Per alcuni commenti sull'argomento: LOURI V., *The FENIN Judgement: The Notion of Undertaking and Purchasing Activity*, op. cit.; KRAJEWSKI M. - FARLEY M., *Non-economic activities in upstream and downstream markets and the scope of competition law after FENIN*, op. cit.

qualificato come tale nello svolgimento di un'altra attività, se non economica<sup>237</sup>. La qualificazione dell'ente come impresa è perciò relativa e non assoluta, perché rapportata alle attività e non all'ente. È anche per questo che la cumulazione delle due opposte caratteristiche non costituisce una contraddizione del soggetto.

Nell'individuazione delle attività da valutare per qualificare un ente come impresa, si rende necessaria un'ulteriore precisazione legata alla possibilità di qualificare come impresa un soggetto che svolge un'attività economica solo indirettamente, tramite cioè la detenzione di partecipazioni in soggetti che, appunto, possono qualificarsi come imprese<sup>238</sup>.

Di norma il semplice possesso di partecipazioni, seppure di controllo e in un soggetto qualificabile come impresa, non consente di ritenere che il titolare delle partecipazioni sia anch'esso un'impresa. Tuttavia, qualora questo, anziché limitarsi al normale esercizio dei suoi diritti di azionista (quali l'espressione del voto e la percezione degli utili), eserciti il proprio controllo intervenendo in modo diretto o indiretto nella gestione del soggetto controllato o anche solo partecipato, esso potrà ritenersi concorrente nell'attività economica dello stesso partecipato. In tal caso anche il titolare delle partecipazioni sarà classificato come impresa e, come tale, sarà soggetto alla normativa sulla concorrenza. Se così non fosse, si correrebbe il rischio, attraverso la scissione solo formale delle due figure, di rendere inefficaci le norme comunitarie, considerato che vi

---

<sup>237</sup> Così FAULL J. - NIKPAY A., *The EC law of competition*, op. cit., p. 189.

<sup>238</sup> La questione è stata affrontata nel noto caso delle fondazioni bancarie italiane: C.G., sentenza 10-1-2006, causa C-222/04 (Ministero dell'Economia e delle Finanze vs Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri).

sarebbe la possibilità che l'ente partecipato, eventuale beneficiario di sovvenzioni, trasferisca tali aiuti all'azionista (che invece non vi avrebbe di per sé diritto), provocando effetti distorsivi nel mercato<sup>239</sup>. Elemento questo che non è di poco conto se si considera che, attualmente, è riconosciuta quasi pacificamente la possibilità per gli enti *non profit*, ed in particolare per le Onlus, di essere titolari di partecipazioni<sup>240</sup>.

---

<sup>239</sup> Nella sentenza da ultimo citata, i giudici comunitari così motivano: «la semplice suddivisione di un'impresa in due enti distinti, uno con il compito di svolgere direttamente l'attività economica precedente e il secondo con quello di controllare il primo, intervenendo nella sua gestione, sarebbe sufficiente a privare della loro efficacia pratica le norme comunitarie sugli aiuti di Stato. Ciò consentirebbe al secondo ente di beneficiare di sovvenzioni o di altri vantaggi concessi dallo Stato o grazie a risorse statali, e di utilizzarli in tutto o in parte a beneficio del primo, sempre nell'interesse dell'unità economica costituita dai due enti» (punto 114). Il rilievo dato in sostanza all'elemento dell'indipendenza del soggetto partecipato rispetto all'azionista, riconduce alle sentenze espresse su temi simili, nell'ambito in particolare dei gruppi di impresa.

<sup>240</sup> Indicazioni in tal senso si rinvencono sia dall'Agenzia per le Onlus che da parte dell'amministrazione finanziaria. La prima si è espressa in senso favorevole nell'Atto di indirizzo di carattere generale del 15-3-2005. La seconda è intervenuta con Ris. Ag. Entr., 30-6-2005, n. 83 e Circ. Ag. Entr., 31-10-2007, n. 59. Di recente si è invece espressa in maniera specifica sulla possibilità per una Onlus di detenere partecipazioni in un'impresa sociale nella Circ. Ag. Entr., 1-8-2011, n. 38/E. L'analisi è stata condotta considerando le caratteristiche di entrambe e ha portato alla conclusione che «il carattere non lucrativo dell'impresa sociale, unitamente all'obbligo, per la stessa, di svolgere l'attività in particolari settori di rilevanza sociale o al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti svantaggiati o disabili, inducono a ritenere ammissibile, da parte di una ONLUS, la detenzione di

Individuate le attività, bisogna definirne la natura.

### **2.3.2. La natura economica o non economica delle attività.**

#### **2.3.2.1. Inquadramento e metodo operativo.**

Tracciato l'oggetto dell'indagine, occorre distinguere tra attività economiche e non economiche, in modo da poter classificare un ente come "impresa" o meno<sup>241</sup>.

La valutazione dell'attività ha uno scopo molto semplice, quello di comprendere la possibilità dell'attività di entrare in concorrenza con altri operatori del mercato. Ciò deve avvenire, in prima battuta, su un piano astratto e non con riferimento alle concrete caratteristiche dell'attività svolta dallo specifico ente oggetto d'indagine. Queste ultime rileveranno, invece, in un secondo tempo, nei limiti e alle

---

partecipazioni in una organizzazione che abbia assunto la qualifica di impresa sociale. Tale partecipazione, infatti, non altera la natura solidaristica della ONLUS partecipante e non comporta l'elusione del divieto di distribuzione di utili proprio delle ONLUS atteso che, anche per l'impresa sociale, opera il vincolo della non lucratività». Sull'argomento: CASTALDI L., *Onlus: detenzione di partecipazioni societarie ed esercizio di attività commerciale*, in *Enti non profit*, 2005, n. 10.

<sup>241</sup> Sulla distinzione tra le due categorie di attività : DONY M., *Les notions de «service d'intérêt général» et «service d'intérêt économique général»*, in LOUIS J.-V. - RODRIGUES S. (a cura di), *Les services d'intérêt économique général et l'Union européenne*, Bruylant, 2006, p. 3-38.

condizioni che vedremo in seguito, per escludere la economicità dell'attività, valorizzando la natura, lo scopo, l'oggetto e il modo di finanziarsi<sup>242</sup>. Tutti elementi da valutare ovviamente con riferimento all'attività e non all'ente.

Le due categorie di attività hanno delle proprie caratteristiche e, salvo per una minima parte, non possono individuarsi semplicemente in maniera residuale l'una rispetto all'altra. Ciascuna delle due categorie è connotata da elementi che devono essere esaminati per comprendere la reale natura di un'attività e anzi, in forza dei casi che sono stati sottoposti al giudizio della Corte negli anni passati, il gruppo che richiede maggiore attenzione, è proprio quello delle attività non economiche. Si può dire, in effetti, che la verifica della non economicità di un'attività è quasi un passaggio obbligato nella qualificazione di un soggetto come impresa e ciò per una questione abbastanza semplice. Avremo modo di vedere che in taluni casi l'attività non economica è un'attività che, *ictu oculi*, sembra essere proprio economica, perciò concorrente con quella di altri operatori del mercato, mentre solo dopo un esame approfondito e valorizzando alcuni elementi ulteriori manifesta la sua vera natura non economica.

Sulla base degli ormai numerosi casi portati dinanzi alla Corte di Giustizia e riguardanti la tematica della nozione di impresa, si provvederà perciò a tracciare le caratteristiche delle attività economiche e poi quelle delle attività non economiche. In particolare, questa seconda *species* sarà suddivisa in tre ulteriori categorie: le attività non economiche in senso proprio, le attività espressioni di

---

<sup>242</sup> ROTH QC P. - ROSE V., *Bellamy & Child: European Community law of competition*, op. cit., p. 94.

poteri pubblici e la più consistente categoria delle attività solidali o con funzione sociale.

### **2.3.2.2. L'attività economica: definizione e caratteristiche.**

Per tracciare i connotati delle attività economiche, punto di partenza non può che essere ancora una volta la definizione giurisprudenziale: «costituisce un'attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato», sia di natura industriale che commerciale<sup>243</sup>. L'offerta di beni e servizi e il mercato sono perciò i due concetti centrali.

Il mercato può definirsi come l'insieme dei venditori e dei compratori di un determinato bene o servizio: i primi

---

<sup>243</sup> Il concetto è stato espresso in C.G., sentenza 16-6-1987, causa C-118/85 (Commissione delle Comunità europee vs Repubblica italiana), e ripreso nelle successive: C.G., sentenza 18-6-1998, causa C-35/96 (Commissione delle Comunità europee vs Repubblica italiana); C.G., sentenza 25-10-2001, causa C-475/99 (Firma Ambulanz Glöckner vs Landkreis Südwestpfalz); C.G., sentenza 22-1-2002, causa C-218/00 (Cisal di Battistello Venanzio & C. sas vs I.N.A.I.L.); C.G., sentenza 19-2-2002, causa C-309/99 (J.C.J. Wouters e altri vs Algemene Raad van de Nederlandse Orde van Advocaten); C.G., sentenza 10-1-2006, causa C-222/04 (Ministero dell'Economia e delle Finanze vs Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri); C.G., sentenza 23-3-2006, causa C-237/04 (Enirisorse SpA vs Sotacarbo SpA); C.G., sentenza 11-7-2006, causa C-205/03 P (FENIN vs Commissione delle Comunità europee); C.G., sentenza 1-7-2008, causa C-49/07 (MOTOE vs Elliniko Dimosio); C.G., sentenza 3-3-2011, causa C-437/09 (AG2R Prévoyance vs Beaudout Péré et Fils SARL).

determinano l'offerta, i secondi la domanda<sup>244</sup>. Il fatto stesso che si parli di due diversi gruppi di soggetti fa sì che l'attività, per essere "operativa" sul mercato, debba rivolgersi a terzi. Possiamo da ciò ricavare già una prima caratteristica: non possono assumere alcun rilievo le attività volte a soddisfare bisogni prettamente personali, in cui vi sia coincidenza tra produttore e consumatore<sup>245</sup>, né attività in genere di mero godimento.

Proseguendo, e con riferimento ai rapporti tra i due gruppi, possiamo dire che essi sono caratterizzati dallo scambio o corrispettività. L'offerta avviene cioè dietro pagamento di un prezzo da parte dell'utente del servizio o del consumatore del bene<sup>246</sup>. La presenza del corrispettivo non rileva al fine di comprendere se l'attività sia sufficientemente remunerativa o idonea a garantire la sussistenza dell'ente nel medio-lungo periodo, ma unicamente per verificare se essa sia suscettibile di essere remunerata, domandata ed offerta sul mercato da altri soggetti. Poiché si tratta di una valutazione solo delle potenzialità dell'attività, non basterà dire che un'attività sia concretamente prestata gratuitamente da parte di un soggetto per escluderne l'economicità, qualora essa sia prestata dietro corrispettivo da altri operatori, o potrebbe

---

<sup>244</sup> MANKIW N.G., *Principi di economia*, Zanichelli, Bologna, 2002, p. 50.

<sup>245</sup> In tal senso MÉGRET J., *Le droit de la Communauté économique européenne*, op. cit., p. 105 ; FAULL J. - NIKPAY A., *The EC law of competition*, op. cit., p. 190.

<sup>246</sup> C.G., sentenza 18-6-1998, causa C-35/96 (Commissione delle Comunità europee vs Repubblica italiana), punto 37; C.G., sentenza 25-10-2001, causa C-475/99 (Firma Ambulanz Glöckner vs Landkreis Südwestpfalz), punto 20; C.G., sentenza 19-2-2002, causa C-309/99 (J.C.J. Wouters e altri vs Algemene Raad van de Nederlandse Orde van Advocaten), punto 48.

quantomeno essere così realizzata da altri. Così come non potrà assumere rilievo che il soggetto che si fa carico del versamento del prezzo di un bene o di un servizio non coincida con il suo consumatore<sup>247</sup>. La corrispettività è dunque solo un indice per comprendere se c'è o potrebbe esserci concorrenza per quell'attività e dunque per classificarla come economica.

Detto ciò, però, se in concreto che un'attività non sia esercitata da privati o sia gratuita, non è fatto che può incidere in modo determinante sulla natura dell'attività, al contrario, l'esercizio di fatto dell'attività da parte di privati consente di riconoscere natura economica all'attività dell'ente per la semplice constatazione che vi è già concorrenza<sup>248</sup>.

In questa analisi dell'attività, nessun cenno viene fatto invece all'elemento organizzativo materiale e personale, così come non rileva lo svolgimento abituale e stabile dell'attività. La mancata attenzione a questi elementi si spiega tenendo conto che si tratta di fattori in un certo senso assorbiti dall'effetto finale considerato, ossia l'offerta. Se si arriva a questa fase, che è quella rilevante per il mercato, il fatto che dietro ci sia un'organizzazione più o meno articolata (cosa che comunque è logico presumere sussista) è del tutto irrilevante. Non importa

---

<sup>247</sup> SZYDLO M., *Leeway of Member States in Shaping the Notion of an 'Undertaking' in Competition Law*, op. cit., p. 551: «an entity must carry on some activity against payment, irrespective of who bears the economic burden of that payment (recipient of the given service or public budget in the form of subsidies) and regardless of whether this payment covers all of the costs involved, or not».

<sup>248</sup> Proprio il fatto che l'unico aspetto rilevante ai fini della qualificazione sia anche la sola potenzialità di un'attività di porsi in competizione con altri è ulteriore conferma dell'irrelevanza di tutti gli elementi formali sopra richiamati, relativi all'ente.

cioè, ai fini del diritto della concorrenza, come si sia originato il prodotto finale, ma solo che tale prodotto ci sia.

È evidente a questo punto che la nozione di attività economica e, di conseguenza, di impresa, interpretata alla sola luce dello scopo della disciplina sulla tutela della concorrenza, è privato degli elementi tipicamente ad essa associati sia dal punto di vista economico che civilistico nazionale: ciò che rileva è solo che l'attività possa «dar luogo a comportamenti che le norme sulla concorrenza intendono reprimere»<sup>249</sup>. Tale competitività, come visto, peraltro, potrà anche essere solo potenziale o minima.

### **2.3.3. Le attività estranee al mercato.**

#### **2.3.3.1. La non economicità: le attività non economiche in senso proprio e le attività espressione di funzioni pubbliche.**

Tracciate le attività economiche, le attività non economiche non possono essere definite solo come “tutto ciò che non è economico”. Esse infatti sono nella sostanza attività estranee al mercato e per questo non economiche, ma presentano diversi connotati che esprimono questa estraneità e che consentono di classificarle ulteriormente. Così per provare che un'attività non è economica non

---

<sup>249</sup> C.G., sentenza 16-11-1995, causa C-244/94 (Fédération française des sociétés d'assurance e altri vs Ministère de l'agriculture et de la pêche), punto 21.

sempre sarà sufficiente dire che essa non possiede i requisiti della economicità - cosa spesso difficile da dimostrare, vista la capacità della nozione di impresa di abbracciare numerosi casi - ma occorrerà dare prova dei suoi requisiti di non economicità.

Dunque le attività non economiche non sono generalmente definite, ma sono frutto dell'insieme di diverse attività, ciascuna con proprie caratteristiche e con un elemento essenziale in comune: nessuna di esse concorre alla formazione di un mercato<sup>250</sup>.

Sulla base dei diversi requisiti possiamo individuare tre categorie di attività non economiche: le attività non economiche in senso proprio, perché cioè non rispondenti alla nozione di economicità, le attività espressione di funzioni pubbliche e le attività solidali o con funzione sociale.

La *species* più semplice è quella delle attività non economiche in senso proprio, che cioè non rispondono alla nozione di economicità: esse non hanno un mercato di riferimento e quindi non operano e non potrebbero operare in concorrenza. Così sono tipicamente da includere all'interno di questo gruppo le attività di beneficenza, in cui appunto un soggetto si limita ad erogare delle risorse e nel farlo non compie evidentemente alcuna operazione di mercato. Poiché l'attività di beneficenza o con carattere caritativo, intendendo per tale quella in cui un soggetto si

---

<sup>250</sup> Per la Corte europea «un'attività che, per la sua natura, per le norme alle quali è soggetta e per il suo oggetto, esuli dalla sfera degli scambi economici o si ricolleggi all'esercizio di prerogative dei pubblici poteri, sfugge all'applicazione delle regole di concorrenza del Trattato» in C.G., sentenza 19-2-2002, causa C-309/99 (J.C.J. Wouters e altri vs Algemene Raad van de Nederlandse Orde van Advocaten), punto 57.

limita a versare dei contributi a favore di un altro soggetto, è considerata non economica<sup>251</sup>, il soggetto che svolge questo tipo di attività non può essere considerato impresa. Abbiamo poi le attività non economiche perché espressione dei poteri pubblici di uno Stato. Sono, molto semplicemente, quelle attività che vengono riservate allo Stato per garantirne il corretto funzionamento e anzi spesso proprio per sottrarle al mercato, dovendo perseguire scopi e finalità differenti. Esse sono legate ai poteri esclusivi propri dei governi, quali l'esercizio della giustizia, la tutela dell'ordine pubblico, la tutela del territorio nazionale, l'esercizio della pubblica amministrazione<sup>252</sup>.

---

<sup>251</sup> In tal senso: C.G., sentenza 10-1-2006, causa C-222/04 (Ministero dell'Economia e delle Finanze vs Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri), punti 120-121, secondo cui «tale attività ha natura esclusivamente sociale, e non è svolta su un mercato in concorrenza con altri operatori».

<sup>252</sup> Tra le sentenze si segnala: C.G., sentenza 16-6-1987, causa C-118/85 (Commissione delle Comunità europee vs Repubblica italiana); C.G., sentenza 19-1-1994, causa C-364/92 (Sat Fluggesellschaft Mbh vs Eurocontrol), in cui al punto 30 si afferma che «le attività dell'Eurocontrol, per la loro natura, per il loro oggetto e per le norme alle quali sono soggette, si ricollegano all'esercizio di prerogative, relative al controllo e alla polizia dello spazio aereo, che sono tipiche prerogative dei pubblici poteri». Per la sintesi della giurisprudenza della Corte: FAULL J. - NIKPAY A., *The EC law of competition*, op. cit., p. 192; e ROTH QC P. - ROSE V., *Bellamy & Child: European Community law of competition*, op. cit., p. 95, che ha individuato i settori di maggiore criticità e DE DOMINICIS M., *Concorrenza e nozione d'impresa nella giurisprudenza comunitaria*, op. cit., p. 155.

Più complessa è, invece, la definizione dell'ultima categoria<sup>253</sup>, quella delle attività solidali, frutto dell'elaborazione giurisprudenziale e più articolata nelle sue manifestazioni. Conformemente all'idea di fondo per la quale elemento centrale di valutazione è l'attività e non l'ente, anche in questo caso i criteri in base ai quali enucleare l'attività solidale devono essere sempre quelli propri del funzionamento dell'attività. Tuttavia, in questo caso, contano anche il fine non lucrativo dell'ente e il perseguimento di finalità sociali: questi elementi non sono da soli determinanti e sufficienti alla classificazione dell'ente, ma costituiscono il presupposto per il compimento di un'indagine più approfondita sulla natura dell'attività. Tale categoria merita dunque, visti i nostri fini, una specifica attenzione.

#### **2.3.3.2. (segue). Le attività solidali o con funzione esclusivamente sociale.**

Il fatto che un'attività si inserisca nel processo di produzione o distribuzione di beni e servizi, indipendentemente dagli scopi per i quali essa agisce, è sufficiente per configurare l'impresa. Questo evita che un ente esercente attività di offerta di beni e servizi in concorrenza con altri operatori sul mercato, sfugga alla qualificazione di "impresa" per il solo fatto che il fine non

---

<sup>253</sup> In realtà l'ultima categoria potrebbe essere quella dei servizi di interesse economico generale, sui quali però non ci si soffermerà in questo elaborato.

sia lucrativo o che compia attività con finalità sociali<sup>254</sup>. Perciò anche gli enti senza scopo di lucro e con fini di utilità collettiva, nella misura in cui esercitino delle attività di tipo economico, devono considerarsi imprese<sup>255</sup>.

Eccezioni a questa conclusione vi sono solo quando ai suddetti elementi si affiancano connotazioni proprie dell'attività che allontanano l'ente dal mercato tanto da non poter essere classificato come impresa ma come ente con funzione di carattere esclusivamente sociale.

Ci sono cioè dei casi in cui l'attività non può essere considerata economica, non tanto e non solo perché essa è svolta con finalità sociali o perché soddisfa un interesse generale, ma perché il modo in cui è organizzata la pone al di fuori delle regole della concorrenza del mercato. A tal fine, due ulteriori aspetti devono essere presenti per poter ritenere che un'attività sia solidale e quindi non economica: innanzitutto, essa deve attuare il principio di

---

<sup>254</sup> In particolare: «quando una fondazione bancaria, agendo direttamente negli ambiti di interesse pubblico e utilità sociale, fa uso dell'autorizzazione conferitale dal legislatore nazionale ad effettuare operazioni finanziarie, commerciali, immobiliari e mobiliari necessarie o opportune per realizzare gli scopi che le sono prefissi, essa può offrire beni o servizi sul mercato in concorrenza con altri operatori, ad esempio in settori come la ricerca scientifica, l'educazione, l'arte o la sanità. In tale ipotesi, che deve essere valutata dal giudice nazionale, la fondazione bancaria deve essere considerata come un'impresa, in quanto svolge un'attività economica, nonostante il fatto che l'offerta di beni o servizi sia fatta senza scopo di lucro, poiché tale offerta si pone in concorrenza con quella di operatori che invece tale scopo perseguono». Così C.G., sentenza 10-1-2006, causa C-222/04 (Ministero dell'Economia e delle Finanze vs Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri), punti 122-123.

<sup>255</sup> MÉGRET J., *Le droit de la Communauté économique européenne*, op. cit., p. 106.

solidarietà e, in secondo luogo, deve essere soggetta al controllo dello Stato<sup>256</sup>.

---

<sup>256</sup> Su tali aspetti cfr: C.G., sentenza 17-2-1993, cause riunite C-159/91 (Christian Poucet vs Assurances générales de France e Caisse mutuelle régionale du Languedoc-Roussillon) e C-160/91 (Daniel Pistre vs Caisse autonome nationale de compensation de l'assurance vieillesse des artisans), relativa alle casse malattia e agli enti concorrenti alla gestione del pubblico servizio della previdenza sociale, ai quali è stata riconosciuta la natura esclusivamente sociale dell'attività. A questa hanno poi fatto seguito: C.G., sentenza 16-11-1995, causa C-244/94 (Fédération française des sociétés d'assurance e altri vs Ministère de l'agriculture et de la pêche), relativo ad un regime di assicurazione sulla vecchiaia, la cui attività è stata considerata di natura economica; C.G., sentenza 21-9-1999, causa C-67/96 (Albany International BV vs Stichting Bedrijfspensioenfondsvon Textielindustrie), relativo ad un fondo pensione di categoria, anch'esso ritenuto come svolgente attività economica; C.G., sentenza 12-9-2000, cause riunite da C-180/98 a C-184/98 (Pavel Pavlov e altri vs Stichting Pensioenfondsvon Medische Specialisten), sempre sui fondi pensione e considerati come esercenti attività economica; C.G., sentenza 22-1-2002, causa C-218/00 (Cisal di Battistello Venanzio & C. sas vs I.N.A.I.L.), sul regime dell'ente italiano per la protezione dai rischi derivanti da infortuni e malattie professionali, considerato di esclusivo carattere sociale; C.G., sentenza 16-3-2004, cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01 (AOK Bundesverband e altri vs Ichthyol-Gesellschaft Cordes, Hermani & Co. e altri), sul regime tedesco di assicurazione malattia anch'esso ritenuto di natura sociale; C.G., sentenza 5-3-2009, causa C-350/07 (Kattner Stahlbau GmbH vs Maschinenbau-und Metall-Berufsgenossenschaft) sul regime assicurativo per gli infortuni sul lavoro, non considerato impresa; C.G., sentenza 3-3-2011, causa C-437/09 (AG2R Prévoyance vs Beaudout Père et Fils SARL) relativo ad un regime di rimborso complementare per spese mediche, considerato come attività economica. I settori oggetto di analisi da parte della Corte sono stati dunque sempre gli stessi, ma la diversa modalità di operare dei regimi analizzati ha portato di

Secondo la Corte, che ha compiuto la propria analisi solo con riferimento ai fondi pensione e ai regimi assicurativi per malattia o vecchiaia in genere, la solidarietà può essere osservata su due livelli.

Al primo livello, la solidarietà si realizza nell'ambito della stessa attività e tra i soggetti interessati dalla sua esecuzione e consiste in una redistribuzione della ricchezza dai più ai meno abbienti<sup>257</sup>, redistribuzione che può avvenire in virtù della «mancanza di un nesso diretto tra i contributi pagati e le prestazioni erogate»<sup>258</sup>. La solidarietà è cioè raggiungibile per il fatto che, da una parte, i contributi versati sono proporzionali ai redditi

---

volta in volta a pronunce differenti. Prova che non esiste una classificazione univoca e sempre valida delle attività, ma occorre compiere invece un'analisi caso per caso.

<sup>257</sup> Nello specifico, secondo la C.G., sentenza 17-2-1993, cause riunite C-159/91 (Christian Poucet vs Assurances générales de France e Caisse mutuelle régionale du Languedoc-Roussillon) e C-160/91 (Daniel Pistre vs Caisse autonome nationale de compensation de l'assurance vieillesse des artisans), nel caso dei regimi di assicurazione per malattia «tale solidarietà comporta una redistribuzione del reddito tra i più abbienti e quelli che, in mancanza di un regime del genere e in ragione dei loro mezzi e delle loro condizioni di salute, sarebbero privati della necessaria tutela previdenziale» (punto 10); mentre nel caso del regime per la vecchiaia «la solidarietà si esprime nella circostanza che sono i contributi versati dai lavoratori in attività che consentono di finanziare le pensioni dei lavoratori collocati a riposo. Altro aspetto della solidarietà è il conferimento di spettanze di pensione senza contropartita di contributi e di spettanze di pensione non commisurate ai contributi versati» (punto 11).

<sup>258</sup> C.G., sentenza 22-1-2002, causa C-218/00 (Cisal di Battistello Venanzio & C. sas vs I.N.A.I.L.), punto 42; C.G., sentenza 5-3-2009, causa C-350/07 (Kattner Stahlbau GmbH vs Maschinenbau- und Metall-Berufsgenossenschaft), punto 59.

dell'attività lavorativa - e perciò o sono esclusi i contributi per i redditi particolarmente modesti oppure sono forfetari<sup>259</sup> - mentre dall'altra, le prestazioni fornite dall'ente sono identiche per tutti i beneficiari, indipendentemente dallo stato economico piuttosto che dallo stato di rischio di un soggetto e addirittura indipendentemente dal versamento dei contributi. In questi casi manca la corrispondenza e reciprocità tra l'offerta e la domanda, così che le due sono tra loro sbilanciate.

La redistribuzione della ricchezza, in quanto espressione di solidarietà, è l'elemento centrale, anzi l'unico sul quale insiste la Corte per differenziare le attività solidali<sup>260</sup>. Non si può parlare, infatti, di solidarietà quando un ente basa il proprio funzionamento sul «principio di capitalizzazione, in cui cioè le prestazioni cui un soggetto ha diritto, dipendono dall'ammontare dei contributi versati e/o dai risultati finanziari degli investimenti effettuati dall'ente

---

<sup>259</sup> C.G., sentenza 3-3-2011, causa C-437/09 (AG2R Prévoyance vs Beaudout Père et Fils SARL).

<sup>260</sup> Non sono stati considerati elementi di solidarietà quegli elementi che sono spesso riscontrabili anche nello svolgimento di un'attività da parte di un ente economico o che vi possono essere inserite. In particolare, sempre per i casi relativi alla previdenza e malattia, la Corte nella sentenza 16-11-1995, causa C-244/94 (Fédération française des sociétés d'assurance e altri vs Ministère de l'agriculture et de la pêche) ha ribadito che non contano da soli, per definire la solidarietà, elementi quali l'inesistenza di un nesso tra i contributi ed il rischio, l'acquisizione da parte del regime delle risorse corrispondenti ai contributi versati in caso di premorienza dell'assicurato, il meccanismo di esenzione dai versamenti in caso di malattia e, infine, la possibilità di una sospensione temporanea dal versamento dei contributi per ragioni legate alle condizioni economiche del fondo agricolo. Infatti, «disposizioni del genere sono già previste in alcune polizze collettive di assicurazione sulla vita o possono comunque esservi inserite» (punto 19).

incaricato della gestione»<sup>261</sup>. In questi casi il sistema non è in grado di attuare una redistribuzione delle ricchezze tra i soggetti che vi partecipano.

Al secondo livello, invece, la solidarietà opera esternamente, cioè tra i diversi enti che compiono una stessa attività (ad esempio di tipo previdenziale), e che si differenziano perché operano in settori e per categorie lavorative diverse, o ancora in diversi territori<sup>262</sup>. In questo caso «la solidarietà interviene tra i vari regimi previdenziali, giacché i regimi eccedentari partecipano al finanziamento dei regimi che accusano difficoltà finanziarie strutturali», essi dunque non solo non sono in concorrenza con altri enti estranei al regime, ma non sono in concorrenza neppure tra di loro<sup>263</sup>.

---

<sup>261</sup> C.G., sentenza 16-11-1995, causa C-244/94 (Fédération française des sociétés d'assurance e altri vs Ministère de l'agriculture et de la pêche), punto 17.

<sup>262</sup> Il fatto perciò che uno Stato, in virtù della competenza che conserva in materia di previdenza, decida di ripartire la gestione del sistema previdenziale tra diversi enti su base territoriale e/o geografica, non è di ostacolo per ritenere che l'attività sia esclusivamente sociale.

<sup>263</sup> C.G., sentenza 17-2-1993, cause riunite C-159/91 (Christian Poucet vs Assurances générales de France e Caisse mutuelle régionale du Languedoc-Roussillon) e C-160/91 (Daniel Pistre vs Caisse autonome nationale de compensation de l'assurance vieillesse des artisans), punto 12. Ugualmente: C.G., sentenza 16-3-2004, cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01 (AOK Bundesverband e altri vs Ichthyol-Gesellschaft Cordes, Hermani & Co. e altri), punto 53; C.G., sentenza 5-3-2009, causa C-350/07 (Kattner Stahlbau GmbH vs Maschinenbau-und Metall-Berufsgenossenschaft), in cui il principio di solidarietà era attuato a livello nazionale tra tutti i rami di attività interessati, grazie ad un obbligo di compensazione interno.

Il principio di solidarietà è però solo il primo elemento necessario. A questo deve aggiungersi anche un secondo fattore: il controllo dello Stato<sup>264</sup>. Questo elemento è rilevante perché implica che gli enti in questione non godono di quel livello di indipendenza che gli permette di condizionare il mercato e di operare in concorrenza con altri. Anche questo però deve essere riferito all'attività e non all'ente, nel senso che lo Stato deve esercitare il controllo sugli elementi che la connotano, determinando corrispettivi e contenuto delle prestazioni. Il controllo in questo caso diventa elemento di garanzia dell'esercizio sociale dell'attività ed è soprattutto espressione dell'autonomia dello Stato di organizzare, nei casi

---

<sup>264</sup> Nel caso della C.G., sentenza 17-2-1993, cause riunite C-159/91 (Christian Poucet vs Assurances générales de France e Caisse mutuelle régionale du Languedoc-Roussillon) e C-160/91 (Daniel Pistre vs Caisse autonome nationale de compensation de l'assurance vieillesse des artisans), l'attività era sottoposta al controllo dello Stato, considerato che «nell'esercizio dei loro compiti, le casse applicano la legge e non hanno quindi nessuna possibilità di influire sull'importo dei contributi, sull'impiego dei fondi e sulla determinazione dell'entità delle prestazioni». In C.G., sentenza 22-1-2002, causa C-218/00 (Cisal di Battistello Venanzio & C. sas vs I.N.A.I.L.) e in C.G., sentenza 5-3-2009, causa C-350/07 (Kattner Stahlbau GmbH vs Maschinenbau-und Metall-Berufsgenossenschaft), ad esempio, l'importo delle prestazioni piuttosto che dei contributi veniva fissato dallo Stato. Al contrario, in C.G., sentenza 3-3-2011, causa C-437/09 (AG2R Prévoyance vs Beaudout Père et Fils SARL), il ruolo preponderante svolto dagli enti stessi nello svolgimento dell'attività ha impedito di ritenere sussistente il requisito del controllo, pur essendo invece riconosciuto l'operare secondo il principio di solidarietà.

esaminati il sistema previdenziale, ma più in genere il c.d. *welfare*<sup>265</sup>.

La compresenza di questi tre fattori (lo scopo sociale e non lucrativo, la solidarietà dell'attività e il controllo pubblico) consente di qualificare un'attività come solidale, e dunque non economica, escludendola dalle imprese soggette alle norme sulla concorrenza<sup>266</sup>.

---

<sup>265</sup> Sul rilievo della solidarietà per garantire l'autonomia degli Stati membri nell'attuazione dei loro programmi sociali: BOEGER N., *Solidarity and EC competition law*, in E.L. Rev., 2007, 32(3), p. 319-340.

<sup>266</sup> Nelle ipotesi in cui, invece, pur in presenza della solidarietà dell'attività manchi il requisito del controllo e l'attività debba perciò classificarsi come economica, vi potrebbe essere la possibilità di inquadrare l'ente tra quelli incaricati della gestione di un servizio di interesse economico generale, ai sensi dell'art. 106, c. 2, del T.F.U.E., escludendo in relazione ad essi l'applicazione delle norme sulla concorrenza, qualora queste ultime compromettano l'adempimento delle specifiche funzioni di cui gli enti sono incaricati. Cfr. da ultimo C.G., sentenza 3-3-2011, causa C-437/09 (AG2R Prévoyance vs Beaudout Père et Fils SARL). La tematica dei servizi di interesse economico generale non sarà qui affrontata, considerato che allo stato attuale essa non si ritiene applicabile agli enti *non profit*, poiché essi non sono "incaricati" di svolgere un servizio di interesse generale, nel senso formale del termine richiesto dalla C.G., sentenza 24-7-2003, causa C-280/00 (Altmark Trans GnbH e Regierungspräsidium Magdeburg vs Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH). Vi rientrerebbero eventualmente gli enti non lucrativi che svolgono attività sanitaria o che si occupano di edilizia pubblica (Decisione della Commissione del 28-11-2005, 2005/842/CE, *concernente l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 86, paragrafo 2, del Trattato CE agli aiuti di Stato sotto forma di compensazioni del servizio pubblico concesso a certe imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale*). Si segnala che su questa materia è in corso l'attività di consultazione per la revisione delle norme sugli aiuti di Stato ai servizi di interesse

La non economicità, perciò, non è esclusa dallo scopo sociale perseguito dall'ente<sup>267</sup>; quest'ultimo può concorrere ma non è in sé sufficiente a qualificare l'attività e a connotare la concorrenza tra le imprese<sup>268</sup>. L'esclusione della economicità avviene, invece, per le

---

economico generale: cfr. Comunicazione della Commissione, 23-3-2011, COM(2011) 146, *Riforma delle norme UE in materia di aiuti di Stato relativamente ai servizi di interesse economico generale*, e relativi Parere del Comitato economico e sociale europeo del 15-6-2011, 2011/C248/26 e Parere del Comitato delle Regioni dell'1-7-2011, 2011/C259/08.

<sup>267</sup> C.G., sentenza 22-1-2002, causa C-218/00 (Cisal di Battistello Venanzio & C. sas vs I.N.A.I.L.); C.G., sentenza 5-3-2009, causa C-350/07 (Kattner Stahlbau GmbH vs Maschinenbau-und Metall-Berufsgenossenschaft); C.G., sentenza 3-3-2011, causa C-437/09 (AG2R Prévoyance vs Beaudout Père et Fils SARL).

<sup>268</sup> Ed infatti è stato specificato - nel caso di specie per i fondi pensione, ma il principio è valido per tutti gli enti - che «il perseguimento di una finalità sociale, gli elementi di solidarietà citati e le restrizioni o i controlli sugli investimenti realizzati ... potrebbero rendere il servizio fornito ... meno competitivo rispetto all'analogo servizio fornito dalle società assicurative. Tali vincoli, pur non essendo di impedimento a che l'attività svolta ... sia considerata attività economica, potrebbero giustificare il diritto esclusivo di tale ente di gestire un regime pensionistico complementare» in C.G., sentenza 12-9-2000, cause riunite da C-180/98 a C-184/98 (Pavel Pavlov e altri vs Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten), punto 118; C.G., sentenza 21-9-1999, causa C-67/96 (Albany International BV vs Stichting Bedrijfspensioenfonds Textielindustrie), punto 86, e ancor prima C.G., sentenza 17-2-1993, cause riunite C-159/91 (Christian Poucet vs Assurances générales de France e Caisse mutuelle régionale du Languedoc-Roussillon) e C-160/91 (Daniel Pistre vs Caisse autonome nationale de compensation de l'assurance vieillesse des artisans), punto 20.

peculiarità dell'attività, in quanto unico elemento in grado di differenziare gli enti.

Così potremmo trovarci di fronte ad un ente con scopo non di lucro e sociale, esercente attività economica, oppure con scopo non di lucro e sociale, ma esercente attività basata sul principio di solidarietà. Solo quest'ultimo ente sarà escluso dalla disciplina della concorrenza e, per quanto qui ci riguarda, dalla disciplina degli aiuti di Stato.

#### **2.4. Il *non profit* rapportato alla nozione di impresa.**

Operate queste distinzioni si può cercare di collocare le attività degli enti *non profit* nel gruppo più opportuno, così da concentrarsi sui soli casi degli enti-impresa e procedere nell'indagine della disciplina.

Rapportandoci al settore *non profit*, allora, si è già detto che non potranno essere lo scopo non lucrativo e le peculiarità soggettive ad escluderlo dalle imprese. La valutazione si deve spostare perciò sull'attività.

Ricordando che ogni attività deve essere a sé valutata, sarà sempre necessario per questi soggetti scindere le attività istituzionali da quelle secondarie e studiarne separatamente le caratteristiche. Pertanto, vista la necessità di adottare il metodo casistico per la verifica della nozione di impresa, qui si potrà solo tentare di dare indicazioni generali sulla catalogazione delle attività degli enti in questione, alla luce delle loro caratteristiche comuni e consapevoli che non si tratta di risposte assolute sulla natura degli enti.

Ebbene per le attività secondarie, e più precisamente per quelle che abbiamo definito come strumentali dal punto di

vista finanziario, possiamo parlare sicuramente di natura economica: essendo realizzate, infatti, per recuperare risorse finanziarie, deve trattarsi necessariamente di attività di offerta di beni e servizi in grado di produrre un utile, e quindi economiche.

Per le altre tipologie di attività secondarie così come per le attività istituzionali, invece, è difficile compiere un'affermazione a priori dello stesso tipo. In relazione a queste, infatti, sarà necessario sempre verificare il funzionamento e le caratteristiche della singola attività svolta, tralasciando come detto il suo rapporto con il fine e considerando invece unicamente la sua natura.

Così si è avuto modo di dire che l'attività di beneficenza è un'attività non economica che sfugge alle dinamiche del mercato. Sicuramente, perciò, soggetti che svolgono questo tipo di attività, e solo con riferimento a questo tipo di attività, potranno essere ritenuti estranei alla disciplina della concorrenza. Ancora, sono fuori dal mercato le attività delle associazioni svolte a favore dei propri associati in forza dello stesso rapporto associativo, in quanto queste attività, quando non si concretizzano in attività specifiche e strutturate, sono in realtà solo interne all'associazione e non si aprono al mercato.

Potranno ugualmente essere esclusi dalle attività economiche gli enti che, ad esempio, svolgono attività di volontariato consistenti in campagne di prevenzione contro le malattie, di promozione di nuovi e più salutari stili di vita rispettosi della natura e dell'umanità, di lotta per i diritti civili o di propaganda a favore dell'abolizione della pena di morte ecc.<sup>269</sup>, purché e nella misura in cui non

---

<sup>269</sup> Ci si riferisce in questo caso alla sola attività istituzionale, diverso discorso spetta invece per le eventuali altre attività che lo stesso ente dovesse svolgere.

prestino specifici servizi assistenziali. Questa qualificazione, si ripete però, è confinata alla singola attività (negli esempi, di tipo istituzionale) e non ha alcun riflesso sulle altre eventuali attività svolte dall'ente, indipendentemente dal modo di queste seconde attività di rapportarsi con quella istituzionale e con il fine dell'ente.

Stessa conclusione non sembra possa raggiungersi, invece, per attività che si occupano di istruzione, formazione sportiva, assistenza psicologica, assistenza medica o socio-sanitaria. Esse potrebbero essere svolte sia gratuitamente che dietro corrispettivo, versato peraltro dallo stesso utente del servizio o da soggetti terzi, quali gli enti pubblici o ulteriori enti privati. Ma indipendentemente da ciò, gli enti che svolgono queste attività, e solo limitatamente ad esse, dovranno essere considerati imprese: la tipologia di attività, infatti, a causa delle caratteristiche che abbiamo sopra evidenziato ossia per il fatto di costituire un'offerta di beni o servizi sul mercato così da essere o poter essere esercitata anche da altri operatori deve ritenersi economica.

Un'ultima attenzione infine merita la possibilità che queste attività possano classificarsi tra quelle esclusivamente sociali sulla base dei due elementi che sono richiesti dalla giurisprudenza, solidarietà e controllo dello Stato.

L'elemento della solidarietà ricorre più facilmente, perché non sempre vi è corrispondenza tra il servizio o il bene prestato dall'ente e il prezzo pagato. Si potrebbe pensare, ad esempio, al caso di un'attività assistenziale svolta contemporaneamente, in modo gratuito, per le persone indigenti e, a pagamento, per le persone benestanti (come accade tra le attività istituzionali e le attività direttamente connesse delle Onlus): l'assenza di reciprocità tra prestazione e corrispettivo, la non proporzionalità tra quanto pagato e quanto ricevuto - purché pur in caso di

gratuità, venga prestato un servizio pari a quello fornito a colui che paga - ci consente di dire che l'attività attua una redistribuzione delle ricchezze secondo il principio della solidarietà.

Pur tuttavia non pare corretto parlare in questi casi e allo stato attuale, di attività non economica esclusa dal campo della concorrenza.

Non vi è, infatti, per gli enti *non profit* in senso ampio l'esercizio di un controllo statale che, facendo venire meno l'autonomia operativa, li renda incapaci di incidere autonomamente sul mercato. È vero che, con riferimento alle Onlus in particolar modo, il legislatore richiede dei vincoli stringenti di funzionamento - oltre alla non distribuzione degli utili, anche l'obbligo di investire nell'attività istituzionale, l'obbligo di distribuzione delle risorse a favore di enti di ugual tipo in caso di scioglimento, lo svolgimento di attività direttamente connesse entro determinati limiti quantitativi - ma si tratta di caratteristiche che incidono sull'ente in quanto tale e sulla sua capacità di gestirsi e non sull'attività in sé. Difatti, ad esempio, che vi sia un obbligo di reinvestire nella propria attività è conseguenza dello *status* di ente non lucrativo. Ad ogni modo, nessuno di questi elementi va a toccare il funzionamento dell'attività e il suo modo di rapportarsi con il mercato: il reinvestimento dell'utile, i vincoli esistenti post-scioglimento dell'ente e il limite reddituale dell'attività direttamente connessa, attengono a momenti successivi al dispiegarsi dell'offerta sul mercato, possono incidere sul maggior o minor impegno dell'ente nell'attività, ma non sulla modalità dell'offerta.

In conclusione, solo in alcuni casi si può escludere la natura economica dell'attività e dunque di impresa dell'ente *non profit*, ma perlopiù l'ente *non profit*, per le attività strumentali dal punto di vista finanziario (che

presumiamo essere economiche) e per le attività istituzionali che si concretizzano in un'offerta sul mercato (e ciò vale in special modo per le Onlus), dovrà classificarsi come impresa. Perciò, sia gli enti *non profit* sia lo Stato nel momento in cui legifera nei loro riguardi, dovranno soggiacere alla disciplina sulla concorrenza.

È il caso di rilevare, infine, che alcune di queste attività potrebbero rientrare tra i servizi di interesse economico generale *ex art.* 106 del T.F.U.E. e sottrarsi perciò alla disciplina sulla concorrenza. Sarebbe il caso degli enti che forniscono servizi di assistenza sanitaria e di quelli che si occupano degli alloggi popolari. Pur non potendo in questa sede approfondire la tematica delle imprese incaricate di servizi di interesse economico generale, si ritiene che in questa categoria potrebbero rientrare, per quanto attiene l'Italia, gli *ex* Istituti autonomi per le case popolari (IACP) che oggi hanno assunto diverse denominazioni e presentano diversi modelli organizzativi, ma che si occupano comunque di soddisfare un interesse pubblico particolare, operando in regime di solidarietà e nei limiti e secondo le indicazioni date dalle Regioni<sup>270</sup>.

Verificata, quindi, la prevalente tendenza di qualificazione degli enti *non profit* come imprese, vediamo ora di capire se sussistano i requisiti utili per classificare le misure a loro indirizzate come aiuti di Stato.

---

<sup>270</sup> Sulla natura di questi enti si veda la recente C.T.P. Pescara, sez. 3, 20-5-2020, n. 821, con nota di VERRIGNI C., *Natura giuridica delle ATER e agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. Dir. Trib.*, II, 2011, p. 275.

### 3. Il vantaggio selettivo o specifico.

#### 3.1. Premessa.

In base alla disciplina degli aiuti di Stato, una misura si considera aiuto se concede un vantaggio ad “alcune” imprese o produzioni, cioè se il vantaggio è selettivo<sup>271</sup>.

---

<sup>271</sup> Sulla nozione di selettività, oltre alla bibliografia già citata in relazione alla nozione di aiuto di Stato, si veda: BACON K., *European Community law of state aid*, Oxford University Press, 2009; BARTOSCH A., *Is there a need for a rule of reason in European state aid law? Or how to arrive at a coherent concept of material selectivity?*, in *CML Rev.*, 2010, p. 729-752; BOUSIN J. - PIERNAS J., *Developments in the Notion of Selectivity*, in *E.St.A.L.*, 2008, p. 634-653; GOLFINOPOULOS C., *Concept of selectivity criterion in state aid definition following the Adria-Wien judgement - measures justified by the “nature or general scheme of a system”*, in *E.C.L.R.*, 2003, 24(10), p. 543-549; KEPPELNE J.-P., *Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d’Etat*, in *J.T.D.E.*, 2000, 66(8), p. 25-34; KURCZ B.-VALLINDAS D., *Can general measures be ... selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition*, in *CML Rev.*, 2008, p. 159-182; MICHEAU C., *Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice*, in *EC Tax Review*, 2008, n. 6, p. 276-284; NICOLAIDES P., *Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy*, in *W. Comp.*, 2004, p. 365-396; ROSSI-MACCANICO P., *European Commission Competence in Rewieving Direct Business Tax Measures*, in *EC Tax Review*, 2009, n. 5, p. 221-235; ROSSI-MACCANICO P., *The Gibraltar Judgement and the Point on Selectivity in Fiscal Aids*, in *EC Tax Review*, 2009, n. 2, p. 67-75; ROSSI-MACCANICO P., *From the Advocate General still not the last word on distinguishing selectivity from harmful tax competition*, in *D.P.T.I.*, 2011, n. 2, p. 637-657; SÁNCHEZ RYDELSKI M., *Distinction between State*

Il vantaggio si realizza quando si pone il soggetto destinatario della misura in una posizione economica più favorevole rispetto a quella altrui e può essere conseguito attraverso diverse disposizioni, comprese quelle di tipo fiscale, quali le esenzioni o le riduzioni di imposta o di imponibile.

Da questo punto di vista le misure adottate per gli enti *non profit* - decommercializzazioni, forfeizzazioni ed esclusioni - sono, come già visto, tecnicamente idonee ad essere considerate aiuti di stato, in quanto ciascuna di esse è in grado di determinare una riduzione di imponibile o d'imposta. Ciò detto, l'analisi della misura e la sua qualificazione come aiuto di Stato non possono ritenersi concluse.

La valutazione del vantaggio e della selettività non può essere fatta *a priori*, limitandosi a prendere in considerazione la misura in esame in maniera isolata. Infatti, è vero che la riduzione dell'imponibile, piuttosto che l'esenzione, sono disposizioni fiscali sia potenzialmente idonee a determinare un vantaggio che effettuate mediante risorse statali; ma non è altrettanto vero che esse possano essere ritenute necessariamente espressione di un vantaggio, né tanto meno che esse operino solo a favore di alcune imprese e non di tutte. Non è cioè detto che una misura di questo tipo sia di per sé selettiva.

Di vantaggio e di selettività si può discorrere solo in termini comparativi, solo cioè se la misura e i suoi effetti

---

*Aid and General Tax Measures*, in *EC Tax Review*, 2010, n. 4, p. 149-155; SCHÖN W., *Taxation and state aid law in the European Union*, in *CML Rev.*, 1999, p. 911-936; SUTTER F.P., *The Adria Wien Pipeline Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters*, in *European Taxation*, 2001, p. 239-250.

vengono rapportati a qualche altra situazione: un vantaggio è una condizione di superiorità rispetto a qualcuno o qualcosa e la selettività o specificità è la individuazione di qualcuno o qualcosa all'interno di un insieme omogeneo.

Così quando si sono individuate delle misure fiscali potenzialmente idonee a ridurre un onere economico, bisogna procedere a verificare nel caso concreto se, grazie ad esse, effettivamente sussista un vantaggio selettivo<sup>272</sup>.

Il concetto di vantaggio e quello di selettività sono peraltro tra loro connessi, soprattutto in ambito fiscale: un'impresa può ritenersi avvantaggiata quando usufruisce di una misura "eccezionale" rispetto al regime ordinario applicabile, che la pone in una posizione economica più favorevole rispetto a quella di altre imprese in uguali condizioni di fatto e di diritto. Nella maggior parte dei casi, la circostanza che la misura si ponga come un'eccezione al sistema implica che essa sia prevista solo per alcuni soggetti e che, pertanto, sia selettiva<sup>273</sup>.

Neppure il fatto che una misura conceda un vantaggio selettivo, tuttavia, ha come necessaria conseguenza che la stessa sia qualificata come aiuto di Stato. Infatti, la Commissione europea<sup>274</sup> e la Corte di Giustizia<sup>275</sup>

---

<sup>272</sup> Sull'esigenza di un'analisi sostanziale si vedano le conclusioni dell'A.G. POIARES MADURO M., 12-1-2006, causa C-237/04 (Enirisorse SpA vs Sotacarbo SpA), punto 52.

<sup>273</sup> C.G., sentenza 6-9-2006, causa C-88/03 (Repubblica portoghese vs Commissione delle Comunità europee), punto 56: «nel caso delle misure fiscali ... l'esistenza stessa di un vantaggio può essere accertata solo rispetto a un livello di tassazione definito "normale"».

<sup>274</sup> A tal proposito di veda: Comunicazione della Commissione, 10-12-1998, 98/C 384/03, *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*.

ammettono la possibilità che una misura, per quanto selettiva, possa essere giustificata dalla natura o struttura generale del sistema (fiscale) nazionale e, pertanto, non classificata come aiuto di Stato.

La valutazione della selettività si articola dunque in due fasi<sup>276</sup>: una, diretta ad individuare la presenza di un

---

<sup>275</sup> In particolare si vedano le sentenze: C.G., sentenza 6-9-2006, causa C-88/03 (Repubblica portoghese vs Commissione delle Comunità europee); C.G., sentenza 17-6-1999, causa C-75/97 (Regno del Belgio vs Commissione delle Comunità europee); C.G., sentenza 23-3-2006, causa C-237/04 (Enirisorse SpA vs Sotacarbo SpA); C.G., sentenza 15-12-2005, causa C-66/02 (Repubblica italiana vs Commissione delle Comunità europee); C.G., sentenza 15-12-2005, causa C-148/04 (Unicredito Italiano SpA vs Agenzia delle Entrate - Ufficio Genova 1); C.G., sentenza 8-9-2011, cause riunite C-78/08, C-79/08 e C-80/08 (Min. Eco. Fin. e Ag. Entr. vs Paint Graphos Soc. coop. a r.l., Adige Carni Soc. coop. a r.l. e Michele Franchetto).

<sup>276</sup> MICHEAU C., *Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice*, op. cit., distingue tra una prima fase che chiama «derogation test» e una seconda fase volta ad individuare le eventuali giustificazioni. Parlano invece di tre fasi: BOUSIN J. - PIERNAS J., *Developments in the Notion of Selectivity*, op. cit., e BARTOSCH A., *Social housing and European state aid control*, op. cit. Secondo i primi Autori, il primo passo consiste nel verificare se la disposizione trova applicazione per tutti i soggetti che si trovano in situazioni comparabili o meno, il secondo nel verificare se la disposizione favorisca solo alcuni dei soggetti che si trovano in situazioni comparabili, il terzo nel verificare se sussista una giustificazione. Per il secondo Autore, invece, il primo passaggio consiste nell'individuare il sistema generale di riferimento, il secondo, nel verificare se gli scopi perseguiti da questo sistema siano consentiti nella prospettiva degli aiuti di Stato, il terzo, nel verificare se sussiste una giustificazione discendente dalla natura stessa del sistema. ROSSI-MACCANICO P., *From the Advocate General still not the last word on distinguishing selectivity from harmful tax competition*, op. cit., p.

vantaggio selettivo, e l'altra, diretta a verificare se tale vantaggio selettivo discenda dai principi generali dello stesso sistema fiscale. La selettività risulta, perciò, tra tutti, l'elemento di maggiore complessità da considerare<sup>277</sup>.

Si cercherà nel seguito di sviluppare entrambe le fasi, in modo da comprendere se le disposizioni previste per gli enti *non profit* siano selettive e, secondariamente, giustificabili.

---

645-646, distingue tre fasi: la prima di individuazione del sistema generale, la seconda di verifica della misura in analisi come eccezione al sistema, la terza di individuazione della giustificazione. Ancora più articolata è l'analisi proposta da NICOLAIDES P., *Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy*, op. cit. In ogni caso, al di là della maggiore o minore scomposizione di quest'analisi, lo scopo è sempre quello di individuare se una misura sia selettiva e, in tal caso, se sia giustificata, da qui la scelta di proseguire nel lavoro scindendo l'analisi in due fasi.

<sup>277</sup> La netta divisione tra questi passaggi, in realtà, non è sempre stata così definita. Le prime sentenze in materia, infatti, parlavano della comparazione e della giustificazione della norma, in maniera indifferente, o quanto meno non dandogli quella cesura che, invece, nelle ultime e più recenti sentenze appare netta. Il seguito della trattazione è basato dunque su quella che oggi si presenta come l'orientamento seguito dalla Corte di Giustizia nelle controversie in materia di aiuti di Stato. Utile, a tal fine, è l'ultima sentenza in materia, ossia la C.G., sentenza 8-9-2011, cause riunite C-78/08, C-79/08 e C-80/08 (Min. Eco. Fin. E Ag. Entr. Vs Paint Graphos Soc. coop. a r.l., Adige Carni Soc. coop. a r.l. e Michele Franchetto).

## **3.2. La prima fase: l'individuazione di un vantaggio selettivo.**

### **3.2.1. L'inquadramento di una misura come "eccezione" al sistema.**

L'applicazione selettiva della misura può avvenire prendendo diversi parametri di riferimento, ma generalmente si distingue tra selettività territoriale, quando una misura viene applicata solo in determinate regioni o aree di uno Stato e selettività sostanziale o materiale, quando la misura si applica solo alle imprese di alcuni settori economici o ad alcune imprese differenziate per caratteristiche strutturali o attività<sup>278</sup>. I confini della selettività di una misura, in quest'ultimo caso, sono molto ampi: sono da ritenersi selettive non solo le norme che semplicemente avvantaggiano imprese individualmente specificate, ma anche le norme che trovano applicazione per un gruppo di imprese individuate in forza di alcune caratteristiche soggettive, oppure quelle volte a favorire determinate operazioni (e indirettamente solo i soggetti che svolgono quelle operazioni) ed ancora possono essere selettive anche quelle misure applicabili ad un intero

---

<sup>278</sup> La distinzione si è sviluppata in dottrina, cfr. MICHEAU C., *Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice*, op. cit., p. 277. Tra i criteri utilizzati per la differenziazione, DONY M. - RENARD F. - SMITS C., *Contrôle des aides d'état*, op. cit., p. 59-65 considera appunto la selettività legata all'attività dell'impresa o alle sue dimensioni, la selettività temporale (legata cioè ad alcune fasi dell'impresa, quando ad esempio si agevolano solo quelle di nuova creazione), quella appunto regionale e quella basata sul potere discrezionale delle autorità nazionali.

settore ma in cui la pubblica amministrazione possa esercitare una certa discrezionalità<sup>279</sup>.

Al di là di come la selettività si manifesti, ciò che interessa è che le misure selettive si contrappongono alle misure generali. Le prime sono quelle che trovano applicazione per uno o più soggetti, escludendone altri; mentre le seconde trovano applicazione, in maniera effettiva<sup>280</sup>, per tutti gli operatori economici indistintamente<sup>281</sup>. Le disposizioni selettive si differenziano dal sistema generale, ed è per questo motivo che per poter classificare una misura come selettiva o meno, occorre innanzitutto individuare il sistema base di riferimento, quello appunto generalmente applicabile, e secondariamente verificare se la misura in esame sia differente dalla regola di base o se, invece, sia una sua coerente applicazione e, nel caso della prima ipotesi, se conceda un vantaggio solo ad alcuni soggetti. In questo senso si può dire che occorre verificare se la disposizione si pone come eccezione al sistema<sup>282</sup>.

---

<sup>279</sup> In questo senso si è espressa sin dall'inizio la Commissione nella Comunicazione, 10-12-1998, 98/C 384/03, *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, par. 22.

<sup>280</sup> Ben potrebbe essere, infatti, che una norma sia solo apparentemente e non effettivamente generale.

<sup>281</sup> Inoltre, se la norma è generale, il fatto che di essa alcune imprese beneficino più di altre non è necessariamente rilevante (Comunicazione della Commissione del 10-12-1998, n. 98/c 384/03 *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, par. 14).

<sup>282</sup> Nella Comunicazione della Commissione del 10-12-1998, n. 98/c 384/03 *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, par. 12, si legge che il «vantaggio selettivo può risultare sia da un'eccezione alle disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa che da una prassi rimessa alla discrezionalità

Così, ai nostri fini, considerato che le norme oggetto d'esame sono quelle relative al trattamento delle attività economiche (istituzionali e secondarie) svolte dall'ente *non profit*, il sistema di riferimento non potrà che essere il trattamento riservato ai redditi prodotti mediante svolgimento di attività economiche<sup>283</sup>. Questi sono regolarmente assoggettati a tassazione sia nell'ambito dell'irpef che dell'ires, così si può ragionevolmente affermare che quello dell'imposizione (indipendentemente, in tal caso, dalle concrete modalità di tassazione) è il normale sistema di riferimento. Ne consegue che le misure finora esaminate che, in un modo o nell'altro, riducono gli oneri d'imposta a carico degli enti *non profit*, si pongono al di fuori del sistema generale.

---

dell'amministrazione fiscale». Occorre ricordare che ciò che rileva sono le misure e i trattamenti interni al singolo Stato la cui norma sia oggetto di indagine comunitaria; non contano invece, come ovvio, i confronti con il regime fiscale presente in altri Stati membri, essendo liberi gli Stati di adottare un trattamento fiscale più o meno vantaggioso di quello altrui, senza per questo incorrere in alcuna violazione del Trattato. Cfr. KEPPELNE J.-P., *Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat*, op. cit., e ROSSI-MACCANICO P., *The Gibraltar Judgement and the Point on Selectivity in Fiscal Aids*, op. cit., p. 71. Inoltre, e sempre in forza della esclusiva competenza degli Stati nella politica fiscale, la valutazione dovrà essere effettuata avendo riguardo al sistema attuale e non preesistente, non potrà parlarsi cioè di vantaggio se uno Stato decide di introdurre un regime fiscale più favorevole per certi soggetti rispetto a quello preesistente (ROSSI-MACCANICO P., *The Gibraltar Judgement and the Point on Selectivity in Fiscal Aids*, op. cit., p. 71).

<sup>283</sup> Il riferimento è alle disposizioni classificate come di natura agevolativa, appunto per le attività economiche nel significato accolto dalla Corte di Giustizia.

Si tratta, però, arrivati a questo punto, di verificare se la norma si ponga come vera eccezione al sistema e se conceda effettivamente un trattamento (di favore) ad alcuni soggetti rispetto ad altri che sono ad essi paragonabili per situazioni di fatto e di diritto.

### **3.2.2. La comparabilità delle situazioni.**

La selettività, si è detto, sussiste quando una norma pone uno o più soggetti in una posizione diversa (e, in particolare, di maggior favore), rispetto a quella di altri soggetti. È chiaro che la diversità delle posizioni può essere valutata solo quando il primo e il secondo gruppo di soggetti si trovano nella stessa situazione di partenza; quando, al contrario, sussiste una differenziazione sin dall'origine tra le due categorie, la diversità di trattamento non potrà essere ritenuta espressione di selettività. La selettività cioè può riscontrarsi solo in presenza di disparità di trattamento ma all'interno di un insieme omogeneo di soggetti e/o situazioni. In tal senso, essa è esplicitazione del principio di non discriminazione.

Con riferimento agli aiuti di Stato, la Corte di Giustizia ha affermato che il confronto opera avendo riguardo a soggetti che si trovano in situazioni simili dal punto di vista di fatto e giuridico alla luce degli scopi perseguiti dalla misura in esame<sup>284</sup>. Partiamo da quest'ultimo elemento<sup>285</sup>.

---

<sup>284</sup> In particolare si segnalano: C.G., sentenza 17-6-1999, causa C-75/97 (Regno del Belgio vs Commissione delle Comunità europee); C.G., sentenza 8-11-2001, causa C-143/99 (Adria-Wien

Quando è possibile individuare uno scopo specifico di una norma, la valutazione dei soggetti dovrà avvenire in relazione ad esso. Se i soggetti che godono della misura contestata e coloro che, invece, ne restano esclusi si trovano nella stessa situazione, allora siamo di fronte ad una misura selettiva ed occorre procedere nell'analisi della disciplina; se, al contrario, le situazioni sono diverse non è possibile parlare di discriminazione e misure selettive e, pertanto, la norma è da ritenersi legittima.

Nel compiere questa valutazione, tuttavia, è bene sempre ricordare che la disciplina degli aiuti di Stato ha riguardo agli effetti provocati dalle disposizioni nazionali e non tiene conto, invece, degli scopi delle norme. Il che vuol dire che gli scopi considerati in questa fase non sono gli

---

Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH vs Finanzlandesdirektion für Kärnten); C.G., sentenza 23-3-2006, causa C-237/04 (Enirisorse SpA vs Sotacarbo SpA); C.G., sentenza 6-9-2006, causa C-88/03 (Repubblica portoghese vs Commissione delle Comunità europee); C.G., sentenza 22-12-2008, causa C-487/06 P (British Aggregates Association vs Commissione delle Comunità europee); C.G., sentenza 17-11-2009, causa C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri vs Regione Sardegna); C.G., sentenza 8-9-2011, cause riunite C-78/08, C-79/08 e C-80/08 (Min. Eco. Fin. E Ag. Entr. Vs Paint Graphos Soc. coop. a r.l., Adige Carni Soc. coop. a r.l. e Michele Franchetto).

<sup>285</sup> Sugli scopi e la loro importanza nelle valutazioni sulla compatibilità delle norme nazionali con le norme comunitarie si veda: BARTOSCH A., *Is there a need for a rule of reason in European state aid law? Or how to arrive at a coherent concept of material selectivity?*, op. cit., p. 745. In giurisprudenza, si veda in particolare: C.G., sentenza 22-12-2008, causa C-487/06 P (British Aggregates Association vs Commissione delle Comunità europee), punto 84, e, seppure riferito alla seconda fase, C.G., sentenza 6-9-2006, causa C-88/03 (Repubblica portoghese vs Commissione delle Comunità europee), punto 81.

specifici intenti degli Stati che, altrimenti e salvo rare eccezioni, sarebbero sufficienti di volta in volta ad evitare la illegittimità delle norme nazionali, ma sono gli scopi insiti nel meccanismo stesso di funzionamento di un determinato regime. Lo scopo che viene in rilievo è quello proprio del funzionamento del sistema stesso e non quello ad esso secondario. Se, cioè, occorre scindere le misure generali da quelle selettive, nell'ambito di un determinato sistema, occorrerà verificare quale sia, per così dire, l'utilità del sistema stesso e la sua funzione, e di conseguenza verificare se essa viene correttamente adempiuta o meno. È superfluo dire che lo scopo dovrà essere in sé lecito e non contrario agli obiettivi comunitari. Sarebbe, infatti ed ovviamente, impossibile prendere in considerazione scopi contrari al diritto dell'Unione europea, come nel caso di una disposizione che nasconda, ad esempio, dietro un'esenzione dalle imposte ecologiche a favore di alcuni particolari settori, l'intento di salvaguardare la competitività di quelle imprese<sup>286</sup>.

Eventuali ulteriori scopi, intesi come gli obiettivi che il legislatore indirettamente con una determinata disposizione aspira a raggiungere, non possono essere presi in considerazione al fine di determinare se la misura sia selettiva o meno.

---

<sup>286</sup> In C.G., sentenza 15-12-2005, causa C-148/04 (Unicredito Italiano SpA vs Agenzia delle Entrate - Ufficio Genova 1), punto 51, ad esempio, la Corte ha evidenziato come l'agevolazione fiscale concessa alle banche in caso di fusione o ristrutturazione era stata espressamente introdotta come mezzo per migliorare la competitività di talune imprese in un particolare momento per il settore bancario e non rispondeva, invece, ad alcuna esigenza strutturale delle imprese bancarie rispetto agli altri operatori economici (cioè non poteva essere giustificata dalla struttura del sistema fiscale).

Così, ad esempio, nei casi di imposte introdotte a tutela dell'ambiente che prevedono prelievi in capo a soggetti che producono inquinamento, la comparazione tra i soggetti destinatari e non della misura, dovrà avvenire appunto, avendo riguardo all'inquinamento prodotto<sup>287</sup>, proprio perché il meccanismo di quell'imposta nasce per colpire i soggetti inquinanti.

Al contrario, se uno Stato decidesse di utilizzare la leva fiscale per raggiungere scopi estranei al meccanismo di funzionamento dell'imposizione, questi non potranno essere presi in considerazione. Potrebbe essere il caso di agevolazioni solo a favore di industrie manifatturiere che impiegano manodopera femminile introdotte con lo scopo

---

<sup>287</sup> Così è avvenuto nei seguenti casi: C.G., sentenza 8-11-2001, causa C-143/99 (Adria-Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH vs Finanzlandesdirektion für Kärnten); C.G., sentenza 17-11-2009, causa C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri vs Regione Sardegna). In particolare nella prima controversia, con riferimento al rimborso delle imposte sull'energia concesso solo ad enti aventi per oggetto la produzione di beni materiali e non anche alle imprese di produzione di servizi, si è affermato al punto 52 : «le considerazioni di carattere ecologico alla base della normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale non giustificano che l'utilizzo di gas naturale o di energia elettrica da parte del settore delle imprese fornitrici di servizi sia trattato in modo diverso dall'utilizzo di tali energie da parte del settore delle imprese produttrici di beni materiali. Il consumo di energia per ognuno di tali settori è pure dannoso per l'ambiente». Conseguenza di tale osservazione è stata, però, non la presenza della selettività della misura, ma l'esclusione della giustificazione della norma come discendente dal sistema. L'Autore, BARTOSCH A., *Is there a need for a rule of reason in European state aid law? Or how to arrive at a coherent concept of material selectivity?*, op. cit., rileva come in effetti la sentenza non abbia distinto le fasi di analisi della compatibilità di una norma con gli aiuti di Stato.

di agevolare l'impiego delle donne, oppure il caso di una norma volta a favorire lo sviluppo di una determinata attività o di alcuni soggetti, perché ritenuti socialmente meritevoli di tutela.

Tornando al nostro caso, e operando all'interno dell'ordinario regime fiscale, lo scopo non può che essere individuato nella imposizione dei redditi al fine di reperire risorse per la collettività.

Chiarito il ruolo che lo scopo riveste nel connotare il regime di riferimento, il passaggio successivo consiste nell'effettuare la comparazione dei soggetti sulla base delle loro situazioni di fatto e di diritto, ricordando appunto che è selettivo ciò che determina un trattamento particolare all'interno di un insieme omogeneo. La comparabilità delle situazioni, ai fini della nostra ricerca, si rivela particolarmente importante.

Come noto, infatti, l'ente *non profit* si distingue dagli altri soggetti per alcune peculiarità quali l'assenza del fine di lucro, il perseguimento di un fine sociale, il rilievo della persona all'interno dell'ente (si pensi alla centralità dei volontari, dei soci nell'ambito delle associazioni, anche dei soli simpatizzanti verso determinate cause e attività sociali), tutte peculiarità che si riflettono nel modo di operare dello stesso ente. Si è già avuto modo di vedere, infatti, come l'attività spesso rivolta a soggetti bisognosi sia svolta in forma non economica e come l'ente fondi il proprio sostentamento, nella maggior parte dei casi, su contributi e donazioni.

Tutte queste caratteristiche, tuttavia, non hanno rivestito alcuna importanza nell'analisi finora compiuta. Nella specie, si è visto che, nell'ambito della disciplina nazionale, esse non costituiscono la causa diretta delle agevolazioni concesse a questi enti. Nella valutazione sulla compatibilità della disciplina nazionale con quella

comunitaria, esse non hanno neppure rivestito importanza per l'esclusione degli enti *non profit* dalla categoria delle imprese. Proprio però nella valutazione della selettività possono rivelarsi utili. Infatti, una delle ultime più rilevanti pronunce in materia di aiuti di Stato - peraltro, legata ad una questione proposta dalla nostra Suprema Corte di Cassazione - induce a prestare maggiore attenzione ai connotati degli enti *non profit*.

Il riferimento è alla sentenza emessa per le cause riunite C-78/08, C-79/08 e C-80/08 in materia di disposizioni a favore delle cooperative italiane. In questa occasione, la Corte di Giustizia si è particolarmente soffermata sulla nozione della selettività specificando che nell'analisi è centrale «l'identificazione e il previo esame del regime tributario comune o 'normale' applicabile nello Stato membro interessato» e che, individuato tale regime, occorre «valutare e accertare ... l'eventuale selettività del vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata dimostrando che quest'ultima deroga a tale regime ordinario, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario di tale Stato membro, in una situazione fattuale e giuridica analoga»<sup>288</sup>. Nel caso affrontato dalla Corte (ma lo stesso può dirsi con riferimento alla nostra analisi sugli enti *non profit*), lo scopo preso in considerazione, trattandosi del regime fiscale di uno Stato, è l'imposizione dei redditi e l'agevolazione fiscale

---

<sup>288</sup> C.G., sentenza 8-9-2011, cause riunite C-78/08, C-79/08 e C-80/08 (Min. Eco. Fin. e Ag. Entr. vs Paint Graphos Soc. coop. a r.l., Adige Carni Soc. coop. a r.l. e Michele Franchetto), punto 49.

concessa dipendeva dalla «natura giuridica dell'impresa»<sup>289</sup>.

In casi precedenti, quale quello relativo all'altrettanto nota controversia di origine italiana in materia di fondazioni bancarie, queste osservazioni erano bastate per concludere sulla sussistenza del carattere selettivo della misura<sup>290</sup>. Nel più recente caso, invece, la Corte ha ritenuto opportuno andare oltre e approfondire l'analisi della comparabilità dei soggetti interessati, arrivando a concludere che le cooperative «sono rette da principi di funzionamento peculiari, che le differenziano nettamente dagli altri operatori economici»<sup>291</sup>. A tale conclusione è giunta, prendendo in considerazione le seguenti caratteristiche:

- il principio di preminenza della persona, che si riflette in norme specifiche riguardanti ammissione, recesso ed esclusione dei soci;
- la devoluzione di eventuali avanzi di gestione e riserve a favore di enti con le medesime finalità e i medesimi obiettivi di interesse generale;
- l'assenza dello scopo di lucro a favore di investitori esterni, che influisce sulla loro gestione.

Tutti questi elementi concorrono, appunto, a porre le cooperative in una posizione differente rispetto a quella dei normali operatori economici: a differenza di questi

---

<sup>289</sup> C.G., sentenza 8-9-2011, cause riunite C-78/08, C-79/08 e C-80/08 (Min. Eco. Fin. e Ag. Entr. vs Paint Graphos Soc. coop. a r.l., Adige Carni Soc. coop. a r.l. e Michele Franchetto), punto 52.

<sup>290</sup> C.G., sentenza 10-1-2006, causa C-222/04 (Ministero dell'Economia e delle Finanze vs Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri), punti 135-137.

<sup>291</sup> Punto 55 e seguenti della C.G., sentenza 8-9-2011, cause riunite C-78/08, C-79/08 e C-80/08 (Min. Eco. Fin. e Ag. Entr. vs Paint Graphos Soc. coop. a r.l., Adige Carni Soc. coop. a r.l. e Michele Franchetto).

ultimi, esse non hanno facile accesso al mercato dei capitali e devono quindi basarsi unicamente su fondi propri, così che «il margine di profitto di questo specifico tipo di società è di conseguenza nettamente inferiore a quello delle società di capitali, che meglio si possono adeguare alle esigenze del mercato»<sup>292</sup>.

Non si può non notare il riflesso di questa pronuncia nell'ambito della nostra analisi. Proprio a causa delle caratteristiche tipiche del *non profit* e vicine a quelle evidenziate dalla Corte di Giustizia per le cooperative, anche le disposizioni normative di uno Stato membro volte ad agevolare dal punto di vista fiscale l'operato degli enti *non profit*, potrebbero essere ritenute non selettive, in quanto norme applicabili a soggetti che si trovano in situazioni di fatto e di diritto diverse da quelle dei comuni operatori economici.

Nonostante si ritenga plausibile questa conclusione, si ritiene ugualmente opportuno riflettere brevemente sulla seconda fase dell'esame della selettività: la giustificazione in forza della natura e dei principi del sistema. Qualora cioè dovesse ritenersi impossibile l'accoglimento della conclusione appena esposta, o comunque qualora dovesse ritenersi che in un determinato caso vi sia comparabilità delle situazioni e dei soggetti, e quindi selettività della misura, bisognerà considerare se tale misura possa essere giustificata o meno.

---

<sup>292</sup> C.G., sentenza 10-1-2006, causa C-222/04 (Ministero dell'Economia e delle Finanze vs Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri), punto 70.

### **3.3. La seconda fase: la giustificazione discendente dalla natura o struttura generale del sistema fiscale nazionale.**

Una misura selettiva, ossia fonte di un vantaggio per alcuni operatori economici (ma non tutti), non necessariamente dovrà anche essere classificata come contraria al Trattato europeo perché potrebbe essere possibile per lo Stato membro fornire una giustificazione all'adozione della norma in grado di salvarne l'operatività. Si tratta dei casi in cui la misura discende direttamente dalla natura e struttura del sistema. Natura e struttura del sistema non coincidono con gli scopi specifici perseguiti dal legislatore al momento dell'adozione di una norma, ma con i «principi informativi o basilari del suo sistema tributario»<sup>293</sup>.

---

<sup>293</sup> C.G., sentenza 6-9-2006, causa C-88/03 (Repubblica portoghese vs Commissione delle Comunità europee), punto 81; C.G., sentenza 15-12-2005, causa C-66/02 (Repubblica italiana vs Commissione delle Comunità europee), punto 101; C.G., sentenza 22-12-2008, causa C-487/06 P (British Aggregates Association vs Commissione delle Comunità europee), punto 83; C.G., sentenza 8-9-2011, cause riunite C-78/08, C-79/08 e C-80/08 (Min. Eco. Fin. e Ag. Entr. vs Paint Graphos Soc. coop. a r.l., Adige Carni Soc. coop. a r.l. e Michele Franchetto), punto 65. INGROSSO M., *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 320, a cui si rinvia per un primo esame della sentenza sulle cooperative, parla di un «principio dell'inerenza al sistema» che deve soddisfare la norma in esame per poter sfuggire alla illegittimità. Il concetto di “inerenza” tuttavia, è inteso in modo originale dall'Autore: «serve a salvare dalla incompatibilità quei casi-limite rispetto ai quali il diritto europeo riconosce che vi è stato un fallimento del mercato ed ammette che l'esercizio del potere di intervento statale, nella circoscritta situazione, è stato

Vale, anche in questa fase, quella distinzione prima compiuta in merito agli scopi esterni ed interni di una disposizione<sup>294</sup>, con la differenza che qui la distinzione deve essere fatta non con riferimento alla singola disposizione in esame, ma con riferimento all'intero regime tributario. Il riferimento è, appunto, al sistema inteso nel senso più ampio: solo ciò che attiene al meccanismo di funzionamento del sistema e alla sua coerenza interna può essere preso in considerazione, tutto il resto dovrà restare estraneo all'analisi.

Aggiunge poi la già citata sentenza in materia di cooperative che, per la giustificazione delle misure selettive «è, inoltre, necessario garantire che [le misure]

---

inteso a sopperire a tale fallimento e comunque è stato congruo o proporzionale rispetto all'obiettivo comunitario di rendere funzionale il mercato o preservarne la funzionalità». In questo modo si consentirebbe di coniugare la finalità europea di tutela della concorrenza con altri obiettivi di comune interesse. Secondo l'Autore, infatti, bisogna distinguere tra il caso in cui la norma discenda dai principi informatori del sistema e quello in cui essa sia invece legata a finalità extrafiscali. Nel primo caso si deve ammettere che la misura, seppure a prima vista selettiva, sia in realtà una norma generale e come tale estranea al meccanismo degli aiuti di Stato. Nel secondo caso, al contrario, la misura si deve collocare tra quelle potenzialmente illegittime, ma potrebbe essere giustificata alla luce di quella nozione di inerenza sopra data. Ciò vuol dire che la norma potrebbe ritenersi giustificata, qualora essa si riveli proporzionale, ossia congrua e coerente rispetto agli obiettivi perseguiti (le finalità extrafiscali), di modo che gli effetti negativi sulla concorrenza e quelli positivi delle finalità extrafiscali, siano adeguatamente bilanciati.

<sup>294</sup> C.G., sentenza 22-12-2008, causa C-487/06 P (British Aggregates Association vs Commissione delle Comunità europee), punto 84-88, e C.G., sentenza 6-9-2006, causa C-88/03 (Repubblica portoghese vs Commissione delle Comunità europee), punto 81.

siano conformi al principio di proporzionalità e non eccedano i limiti di ciò che è necessario, nel senso che il legittimo obiettivo perseguito non potrebbe essere raggiunto attraverso misure di portata minore»<sup>295</sup>.

Per il sistema fiscale, i principi informatori e basilari di cui parlano le sentenze si riconducono alla doverosità del tributo e, per l'Italia, all'art. 53 della Costituzione<sup>296</sup>. L'imposizione, infatti, avviene con lo scopo di raccogliere risorse economiche necessarie alla copertura delle spese pubbliche e in funzione della capacità di ciascun soggetto di contribuire ad esse. Le norme fiscali devono essere strutturate in maniera tale da rispondere alla capacità contributiva dei singoli così che, quando una norma rispetta questo parametro, essa è conforme alla natura e struttura del sistema e, se selettiva, può essere giustificata dal giudice comunitario; quando, al contrario, la norma è creata in funzione di scopi ulteriori ed estranei e devia dal suo parametro naturale, rischia la classificazione come

---

<sup>295</sup> C.G., sentenza 8-9-2011, cause riunite C-78/08, C-79/08 e C-80/08 (Min. Eco. Fin. e Ag. Entr. vs Paint Graphos Soc. coop. a r.l., Adige Carni Soc. coop. a r.l. e Michele Franchetto), punto 75. Sulla nozione della proporzionalità si rinvia, vista la comunanza dei concetti alla Parte Terza del presente lavoro.

<sup>296</sup> Il riferimento, in genere, alla capacità contributiva e alle logiche di redistribuzione si trova nell'ambito della sentenza C.G., sentenza 6-9-2006, causa C-88/03 (Repubblica portoghese vs Commissione delle Comunità europee), punti 81-82. In dottrina, SCHÖN W., *Taxation and state aid law in the European Union*, op. cit., parla, in questo ambito, di «ability to pay test». Mentre la Commissione europea parla di giustificazione in presenza di «misure fiscali la cui razionalità economica le rende necessarie per il funzionamento e l'efficacia del sistema di imposizione fiscale» (Comunicazione della Commissione, 10-12-1998, 98/C 384/03, *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, par. 23)

aiuto di Stato (ovviamente in presenza di tutti gli altri requisiti).

Così, ad esempio, e come sostiene la Commissione europea, si può dire che l'esenzione degli enti *non profit* è giustificata proprio dal fatto che questi enti non conseguono redditi, in maniera conforme al principio di capacità contributiva, che costituisce principio comune negli Stati membri. Ma questa considerazione vale unicamente con riferimento all'esenzione delle attività svolte dagli enti *non profit* in forma non economica. Altrettanto non potrebbe dirsi per le attività commerciali, proprio perché esprimono una forza economica. Un'esenzione in questo caso non potrebbe essere giustificata<sup>297</sup>. Ed allora o, come detto nella prima fase, si valorizza la peculiarità degli enti al punto da escludere la selettività della misura, oppure, si verifica se sia possibile ricondurre le agevolazioni di cui godono gli enti *non profit* alla natura e struttura del sistema, ai principi che connotano il regime tributario in genere. In quest'ottica potrebbe esperirsi un tentativo prestando attenzione al dovere di solidarietà e a ciò che determina il sorgere dell'obbligo alla contribuzione delle pubbliche spese.

Prima ancora però di intraprendere questo breve esame, si ritiene utile operare una distinzione all'interno degli enti *non profit*. Abbiamo considerato, finora, gli enti *non profit* come una multiforme categoria di soggetti privati che presentano alcune caratteristiche comuni: l'assenza dello scopo di lucro e il perseguimento di un fine sociale a cui si connette spesso l'obbligo (che è allo stesso tempo una necessità) di reinvestire le risorse all'interno dell'attività

---

<sup>297</sup> In questo senso si è espresso SCHÖN W., *Taxation and state aid law in the European Union*, op. cit., p. 928 richiamando la Comunicazione da ultimo citata, par. 25.

istituzionale. Nell'ambito di questa categoria ricadono perciò diverse tipologie di soggetti che svolgono altrettante diverse attività. Proprio l'attività potrebbe costituire un criterio di distinzione degli enti. Meglio ancora, potrebbe aversi riguardo alla funzione sociale che gli enti vanno a soddisfare con lo svolgimento della loro attività, per operare una distinzione all'interno di questa categoria di soggetti così ampia e variegata. In particolare, la distinzione potrebbe avvenire verificando il valore socialmente e costituzionalmente riconosciuto di cui ciascun ente si fa espressione.

In virtù di ciò nell'ampio genere degli enti *non profit* che adempiono a funzioni di vario tipo, sarebbe possibile estrapolare la specie degli "enti di utilità sociale", ossia di quei soggetti che si pongono propriamente come terzi rispetto al primo settore (il mercato) e al secondo (il pubblico), fornendo una risposta ai bisogni sociali che gli altri due soggetti non riescono a soddisfare. Essi, a differenza della generalità degli enti *non profit*, sono espressione di una funzione sociale essenziale, ritenendo come essenziali quelle funzioni nelle quali lo Stato è chiamato a svolgere un ruolo di promozione e di tutela, un ruolo attivo in forza della carta costituzionale (istruzione, sanità, assistenza, lavoro e previdenza). In sostanza potremmo dire che sono essenziali quelle funzioni ricollegabili ai diritti sociali tutelati dalla Costituzione e che perciò sono enti di utilità sociale quelli che adempiono a tali funzioni.

Sarebbero, al contrario, semplici enti *non profit*, tutti gli altri soggetti che si occupano di promuovere interessi che,

se pur meritevoli di tutela, non sono strettamente connessi alle esigenze, per così dire, primarie di una società<sup>298</sup>.

Gli enti di utilità sociale si pongono in un certo senso in una posizione più importante e rilevante nell'ambito della società, non per una valutazione di ordine morale, ma per il fatto, molto più concreto, che tali enti nascono fondamentalmente per soddisfare bisogni essenziali riconosciuti come costituzionalmente rilevanti e che spesso non sono pienamente soddisfatti dallo Stato, a causa di deficienze pubbliche finanziarie o anche solo organizzative<sup>299</sup>. Nascono quindi per una necessità oggettiva e costituzionalmente garantita di quelle specifiche attività.

Certo potrebbe essere complicato valutare la "utilità" concreta di determinati enti e comprendere cioè in che misura sia effettivamente necessario l'intervento di un soggetto terzo rispetto allo Stato, ma si ritiene che, a tal scopo, potrebbe essere lo stesso legislatore, da una parte, ad individuare i settori di intervento, per così dire, necessari al soddisfacimento di determinate esigenze e nei quali ritiene opportuno l'intervento di un aiuto privato e,

---

<sup>298</sup> Nel primo gruppo potrebbero inserirsi, ad esempio, gli enti che si occupano di assistenza sociale, nel secondo gruppo, invece, potrebbero inserirsi le associazioni di ex studenti, piuttosto che i circoli ricreativi.

<sup>299</sup> Dell'importanza che rivestono questi soggetti né è consapevole lo stesso legislatore che, in sede di riforma del Titolo V della Costituzione (come si apprende dalle discussioni sul testo poi diventato l. 3/2001), ha introdotto il principio di sussidiarietà orizzontale nell'art. 118, c. 4, Cost. Tra i più recenti contributi sul principio di sussidiarietà: MISCALI M., *Contributo allo studio dei profili costituzionali del principio di sussidiarietà fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 949-960.

dall'altra parte, a tracciare le caratteristiche operative di questi soggetti, così come avviene per le Onlus.

Ad ogni modo, l'intervento degli enti di utilità sociale ha un effetto duplice: la società ne trae sia un vantaggio diretto, perché vede soddisfatte le proprie esigenze, che un vantaggio indiretto, perché lo Stato viene sgravato dall'adempimento di alcuni compiti altrimenti propri, con conseguente risparmio di risorse.

Tenendo a mente questa distinzione, dobbiamo passare ad esporre l'elemento che si ritiene fondamentale per questa analisi, ossia il dovere di solidarietà<sup>300</sup>.

---

<sup>300</sup> Il riferimento al dovere di solidarietà discende dalla tesi secondo cui il dovere di concorrere alle spese pubbliche è una sorta di proiezione dei doveri inderogabili sanciti dall'art. 2 della Costituzione e del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3. La funzione solidaristica dell'art. 53 è affermata dalla dottrina maggioritaria: FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, op. cit.; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Utet, Torino, 2011, secondo cui «il tributo è un mezzo di attuazione del principio di solidarietà ed è strumento per l'adempimento dei fini sociali, che la Costituzione assegna alla Repubblica» (p. 67); FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2003; MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973; ID., voce "Capacità contributiva", in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, Roma, 1988; ID., *Profili generali*, in MOSCHETTI F. (a cura di), *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1993, p. 3 ss.; ID., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2006, p. 39 ss.; FEDELE A., *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, op. cit., p. 1 ss., secondo cui «il dovere fiscale esprime un livello elementare di solidarismo, connotato dalla sola

Una società esiste e può considerarsi tale nella misura in cui supera l'individualismo e punta ad una crescita di carattere generale, in modo che essa non sia la semplice somma di più individui, ma il risultato più complesso dell'integrazione degli stessi. L'individuo che opera, per natura, egoisticamente, deve essere responsabilizzato nella crescita della società e per questo viene gravato di doveri di solidarietà economica, politica e sociale.

La solidarietà va intesa come «la cooperazione per un fine comune»<sup>301</sup>: è un sacrificio dell'interesse egoistico, al fine

---

appartenenza alla collettività; la «solidarietà politica, economica e sociale» evocata dall'art. 2 ...è funzionale ad una progressiva realizzazione, in concreto, di più elevati livelli di libertà e dignità personale per tutti consociati» (p. 2); RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, op. cit.; MICELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1984 per il quale «Il tributo, nella sua essenza, costituisce dunque il contenuto di una prestazione fondamentale per il soggetto che appartiene alla comunità statale» (p. 88); ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996. *Contra*: GAFFURI G., *Il senso della capacità contributiva*, in PERRONE L.-BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, op. cit., p. 25 ss.; GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, il Mulino, Bologna, 2007.

<sup>301</sup> L'espressione è di MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 63, che si riferisce alla solidarietà anche come «cooperazione altruistica per fini di interesse collettivo» (p. 70) e secondo cui tale significato è accolto dall'art. 2 della nostra Costituzione. In particolare si legge che la «solidarietà ha per contenuto un'idea di mutuo aiuto, di reciproca assistenza, di cooperazione con altri soggetti per il raggiungimento di un fine comune. Non si tratta però di una generica coordinazione, ma di uno speciale rapporto in cui uno dà senza necessariamente ricevere (o senza ricevere in proporzione a quanto dà) ed un altro riceve senza necessariamente dare (o dando meno di quanto riceve), in cui l'armonizzazione può giungere fino al sacrificio, sia pure parziale,

di perseguire un interesse generale, senza necessariamente ricevere qualcosa in cambio. In questo senso è il collegamento tra l'interesse individuale e l'interesse comune, lo strumento utile affinché un soggetto possa integrarsi con il corpo sociale di cui è parte<sup>302</sup>.

Anche l'art. 53 è considerato un dovere di solidarietà: esso richiede la cooperazione (il concorso) per sostenere un fine comune (la spesa pubblica)<sup>303</sup>. Cooperazione che si

---

degli interessi individuali a favore di quelli generali. Ognuno in certo senso è corresponsabile del perfezionamento ed elevamento degli altri: comunica agli altri proprie situazioni di vantaggio, esercita per contribuire al bene di tutti propri diritti e propri doveri. Si attua così quell'inserimento, quell'integrazione del singolo soggetto nel corpo sociale, che costituisce il fine più nobile del diritto, inteso non come semplice limitazione delle attività interindividuali, ma come principio di organizzazione e collaborazione sociale». In tal senso, continua l'Autore che «la solidarietà sia una collaborazione del tutto particolare, spinta fino al punto di sacrificare un proprio interesse prescindendo da alcun diretto contraccambio» (p. 69).

<sup>302</sup> MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, op. cit., p. 52 parla della solidarietà come di un «ponte tra il privato e il pubblico».

<sup>303</sup> Si riprende qui in breve quanto argomentato da MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit. L'Autore, con riferimento al concetto di solidarietà in genere e all'art. 2, conclude dopo aver esposto il concetto di solidarietà nei termini sopra già riportati, che «Elementi costitutivi del dovere di solidarietà sono dunque: a) il sacrificio di un interesse individuale; b) l'assenza (o l'accidentalità) di una controprestazione diretta; c) il fine di interesse collettivo». L'art. 53 parla di dovere di concorrere alla spese pubbliche, in cui il termine "concorso" implica l'idea della cooperazione e le "spese pubbliche" si riferiscono a quelle che riguardano la collettività nel suo insieme. «Quindi la prestazione tributaria è considerata nell'art. 53 sotto l'aspetto di cooperazione

giustifica qualora la spesa si rivolga a tutti i soggetti collettivamente, quando essa cioè abbia un valore generale e non diretto al singolo<sup>304</sup>. L'obbligo di cui all'art. 53 ha dunque ragione di esistere in quanto si richiede il sostenimento di spese che riguardano la generalità, nell'ambito di una società composta da individui chiamati a concorrere al fine comune<sup>305</sup>.

Ci si chiede allora se tale dovere, così interpretato, possa ritenersi adempiuto oltre che mediante il versamento dell'imposta, anche mediante la prestazione di un'attività che soddisfa una funzione sociale essenziale, attraverso cioè quelle attività che sono svolte a livello istituzionale dagli enti di utilità sociale. Il dovere di solidarietà al quale il privato è chiamato ad adeguarsi è elemento che connota in maniera imprescindibile gli enti di utilità sociale. Questi

---

generale per conseguire un fine che interessa non il singolo, ma l'intera comunità in cui esso è inserito. Sono presenti tutti gli elementi del dovere di solidarietà: il sacrificio di un interesse individuale, l'assenza o l'irrelevanza di una controprestazione diretta, il fine di interesse collettivo» (p. 79).

<sup>304</sup> FEDELE A., *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, op. cit., p. 6: «è pubblica la spesa volta a soddisfare interessi generali della comunità»; ancora sulla necessità che le spese siano di interesse comune MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 78.

<sup>305</sup> FEDELE A., *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, op. cit., p. 1: «Ogni collettività organizzata implica attività ed opere svolte ed eseguite nell'interesse comune. Per tali attività ed opere è necessario reperire i mezzi (energie o beni) necessari ... all'onere relativo devono far fronte gli stessi membri della comunità, o alcuni di essi. La fissazione e l'attuazione dei criteri distributivi dei carichi pubblici costituisce pertanto un aspetto necessario della convivenza organizzata ed uno dei profili caratterizzanti della comunità cui i carichi stessi si riferiscono».

enti sono solidali per natura, sono cioè già espressione della relazione tra l'interesse privato e quello pubblico che l'art. 2 e i doveri di solidarietà cercano di creare. Essi si presentano come una forma collettiva ed autonoma di realizzazione del dovere di solidarietà, nascono con il solo scopo di svolgere attività solidali.

In questa ottica, si può dire che gli enti di utilità sociale sono espressione del dovere di solidarietà, compreso quello di cui all'art. 53, proprio in virtù del tipo di attività prestata e, in realtà, anche dei vincoli e delle caratteristiche soggettive che li connotano.

In un certo senso, infatti, questo tipo di ente si fa carico di una parte della spesa pubblica e di un bisogno della collettività, contribuendo direttamente e con risorse proprie allo svolgimento di un'attività socialmente utile, una di quelle attività in cui lo Stato, in forza dei precetti costituzionali, è chiamato a prestare un ruolo attivo. L'intervento del privato evita o quanto meno riduce l'operato dello Stato in quel settore con conseguente risparmio di risorse. L'ente privato contribuisce così alla spesa pubblica, annullandola nella misura in cui realizza in via autonoma un'attività di utilità sociale<sup>306</sup>.

Lo svolgimento dell'attività diventerebbe, quindi, una forma specifica di adempimento al dovere di solidarietà e, in particolare, del dovere di concorrere alle spese pubbliche. Ma se così fosse, se l'ente potesse ritenersi, per

---

<sup>306</sup> Tanto più che «nel disegno costituzionale la sanzione della inderogabilità del dovere tributario non risulta funzionale solo a garantire le risorse finanziarie necessarie ad assicurare, a beneficio di tutti i consociati “legge ed ordine” ..., ma anche ad assicurare quelle disponibilità economiche spesso indispensabili per garantire altri diritti - quelli sociali - che hanno come tendenziali destinatari categorie limitate di soggetti» (ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, op. cit., p. 197).

natura, originariamente adempiente al dovere di cui all'art. 53, non si potrebbe pretendere da questo soggetto il versamento monetario dell'imposta come forma di soddisfacimento del dovere tributario<sup>307</sup>.

Certo che tale considerazione dovrebbe incontrare specifici limiti e controlli, al fine di evitare inopportune applicazioni. Dovrebbe essere condizione necessaria che l'ente sia operativo e che, quindi, svolga effettivamente l'attività essenziale contributiva. Dovrebbero, inoltre, necessariamente essere presenti anche quelle caratteristiche "formali" e soggettive tipiche degli enti *non profit* in genere.

Riepilogando, il dovere di concorrere alla spesa pubblica potrebbe ritenersi assolto solo in casi limitati di: a) svolgimento di attività socialmente utili (nel significato prima individuato) ed esercitate da un soggetto che, b) nasce unicamente per quell'attività e con il fine di massimizzare il risultato socialmente utile, c) non ha scopo lucrativo (soggettivo), e d) non ha disponibilità della ricchezza, nel senso che la ricchezza è vincolata all'impiego all'interno dell'attività e dell'ente e, nel caso di scioglimento dello stesso, essa è devoluta unicamente ad enti di pari tipo.

---

<sup>307</sup> Del resto «ogni persona deve essere in primis rispettata nella sua realtà specifica e quindi coinvolta nel dovere solo se e nei limiti in cui ciò corrisponda alla sua specifica "capacità contributiva"» (MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, op. cit., p. 43). Questo concetto che porta poi a tutelare il "minimo vitale" e a distinguere tra capacità contributiva e capacità economica, può indurre a prendere in considerazione anche in questo caso la specificità dell'ente di utilità sociale, per escluderne la contribuzione alle spese nella forma consueta del versamento dell'imposta.

Solo in questa ipotesi si potrebbe sostenere che l'ente di utilità sociale abbia già adempiuto, proprio perché tale, al dovere di solidarietà: esso infatti svolge un'attività di utilità sociale che già in sé è un modo di contribuire alle spese pubbliche e ha una capacità economica che è contemporaneamente vincolata e destinata all'attività sociale.

A causa dello stretto legame esistente tra la forza economica e l'attività di utilità sociale (sia per la sua origine che per la sua destinazione), possiamo ritenere che la stessa sia già assorbita, per il tramite dell'attività e per l'intero, nel concorso alla spesa pubblica e che, pertanto, abbia assolto ai propri doveri<sup>308</sup>.

Diversamente, cioè qualora non fosse presente lo stesso tipo di doppio legame, non si potrebbe giungere alla medesima conclusione. Se cioè la forza economica non fosse originata da un'attività di utilità sociale ma solo ad essa destinata, oppure se la forza economica fosse originata da un'attività di utilità sociale ma non ad essa necessariamente destinata, rimanendo nella libera disponibilità del "produttore", non potremmo dire che il dovere di cui all'art. 53 sia già stato assolto dal soggetto. In nessuno di questi casi, infatti, la forza economica può ritenersi reale espressione dell'attività di utilità sociale.

Questa considerazione ha una duplice valenza. In primo luogo, consente di distinguere tra soggetti che possono ritenersi adempienti al dovere di solidarietà (enti di utilità sociale) e soggetti che devono adempiervi (enti *non profit* in genere), ma, in secondo luogo, è utile anche a livello individuale, cioè proprio all'interno del singolo ente di

---

<sup>308</sup> Si interroga sulla capacità economica degli enti non profit: ZIZZO G., *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 974.

utilità sociale, per scindere le attività che possono considerarsi contributive da quelle che non lo sono.

Infatti, dalla necessità prima evidenziata di prendere coscienza sia del fattore oggettivo (l'attività di utilità sociale) che di quello soggettivo (le caratteristiche dell'ente) discende che non tutti gli indici di forza economica del singolo soggetto possono essere considerati espressione di contribuzione alle pubbliche spese, ma soltanto alcuni, cioè solo quelli che sono sin dall'inizio ed inderogabilmente vincolati all'attività socialmente utile. Sono perciò interessati sicuramente i redditi discendenti direttamente dall'attività istituzionale (di utilità sociale) svolta in forma economica, ma anche quelli di alcune attività secondarie, in particolare, di quelle che, nella prima parte di questa ricerca, abbiamo classificato come attività accessorie, che intervengono a sostegno o integrazione dell'attività principale. Anch'esse concorrono, infatti, più o meno direttamente, alla "produzione" dell'utilità sociale avendo una relazione materiale con l'attività istituzionale. Tutte le altre entrate dipendenti da attività secondarie ed economiche, invece, seppure destinate ad essere reinvestite all'interno dell'attività istituzionale socialmente utile, dovrebbero essere considerate al pari dei redditi derivanti da attività svolte (o da beni detenuti) da qualsiasi altro soggetto, ossia imponibili. Queste attività non sono direttamente originate dall'attività essenziale solidale e pertanto non rientrano in quel particolare ciclo di produzione di utilità sociale e autonomamente contributivo. Eventuali agevolazioni concesse per queste attività dovrebbero ritenersi frutto solo di finalità extrafiscali del legislatore.

In questo modo dovrebbe evitarsi il rischio di estendere considerazioni simili a soggetti e casi estranei a quello in discussione, si dovrebbero cioè confinare questi casi ad

ipotesi ben definite ed evitare di consentire un adempimento del dovere tributario con modalità discrezionali. A titolo d'esempio, il privato che, conseguito un reddito mediante lo svolgimento di un'attività economica, dovesse poi impiegare parte del proprio reddito in una donazione a favore di un ente *non profit*, non potrebbe per ciò solo essere considerato esonerato dal versamento delle imposte.

Quanto fin qui detto potrebbe consentire di giustificare le disposizioni relative alle Onlus che decommercializzano l'attività istituzionale (in forma economica) ed escludono le attività direttamente connesse, proprio in quanto misure discendenti dal sistema stesso. Resterebbero, invece, fuori da questo meccanismo le attività secondarie e commerciali.

In conclusione, si è avuto modo di vedere che gli enti *non profit*, salvo alcuni casi, possono qualificarsi come imprese con riferimento alle sole attività economiche che svolgono e che, di conseguenza e solo per queste attività, essi devono ritenersi sottoposti alle regole sulla concorrenza, quali quelle sugli aiuti di Stato. A tal proposito, le misure fiscali nazionali solitamente applicabili a questi particolari enti sono idonee a configurarsi come aiuti, in quanto teoricamente produttive di un vantaggio selettivo e limitatamente ai casi delle disposizioni che abbiamo classificato come agevolative. Tuttavia, proprio partendo dalla selettività sarebbe possibile escludere le norme previste per gli enti *non profit* dalla categoria degli aiuti di Stato, valorizzando le peculiarità di questi soggetti e la loro non comparabilità con gli altri operatori economici. O ancora, come appena visto, potrebbe tentarsi di giustificare l'adozione di queste disposizioni classificandole come discendenti dai principi tributari.

Esaminato il rapporto tra enti *non profit* e politica sulla concorrenza, passiamo ora ad esaminare il rapporto tra enti *non profit* e libertà fondamentali.

## **Parte Terza**

### ***Non profit*, discriminazioni e restrizione delle libertà fondamentali**

#### **1. Premessa.**

Il secondo ed ultimo profilo comunitario da esaminare attiene la compatibilità della normativa nazionale con le norme in materia di libertà fondamentali e con il principio di non discriminazione, tutelati dal Trattato europeo.

Si è evidenziato nei precedenti capitoli quale sia, in Italia, il trattamento riservato agli enti *non profit* residenti e non residenti. Tra le normative nazionali, quella che avrebbe potuto creare maggiori problemi per la particolarità del suo regime, avrebbe potuto essere il d.lgs. 460/1997 in materia di Onlus, considerato che il miglior trattamento fiscale doveva ritenersi riservato, a parere dell'Agenzia delle Entrate, ai soli enti residenti. Tuttavia, proprio l'esame della questione in ottica europea ha portato l'Agenzia stessa a modificare questa posizione, ammettendo l'applicazione della disciplina Onlus anche per i soggetti non residenti<sup>309</sup>, evitando così possibili procedimenti per infrazione da parte della Commissione europea.

Resta, comunque, la diversità di disciplina discendente dagli artt. 143 e seguenti del tuir, per quanto attiene gli enti non qualificati come Onlus e che svolgano attività commerciali secondarie sul nostro territorio. Queste ultime, infatti, sarebbero trattate al pari delle attività

---

<sup>309</sup> Si veda, sul punto, il capitolo 6 della Parte Prima.

commerciali svolte dagli enti lucrativi, non godendo perciò dello stesso favore previsto per gli enti *non profit* (e non commerciali) residenti.

L'analisi di questo profilo potrà, ancora una volta, avvenire attraverso lo studio di alcune sentenze in cui la Corte di Giustizia ha avuto modo di esprimersi sul rapporto tra normativa a favore degli enti *non profit* e diritto comunitario. Si tratta delle sentenze *Stauffer*<sup>310</sup>,

---

<sup>310</sup> C.G., sentenza 14-9-2006, causa C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, relativo al trattamento degli enti di pubblica utilità in materia di imposte dirette. Il Centro Walter Stauffer era una fondazione italiana senza scopo di lucro svolgente attività culturali in campo musicale, che percepiva dei redditi dalla locazione di un immobile sito in Germania. In quanto soggetto non residente, l'ente era tenuto, in Germania, al pagamento delle imposte per i soli redditi conseguiti sul territorio. La fondazione, tuttavia, vantava di poter beneficiare dell'esenzione dall'imposta per tali redditi in quanto ente senza scopo di lucro. Ciò perché la Germania per i redditi percepiti da questo tipo di enti (individuati sulla base di alcune condizioni normative) e residenti, prevedeva l'esenzione. La Corte di Giustizia chiamata a valutare la compatibilità del sistema tedesco con la libera circolazione di capitali, ha affermato che il Trattato «osta a che uno Stato membro, il quale esenta dall'imposta sulle società i redditi da locazione percepiti sul territorio nazionale da fondazioni riconosciute di pubblica utilità in linea di massima illimitatamente imponibili se hanno sede sul suo territorio, neghi la stessa esenzione per redditi dello stesso tipo ad una fondazione di diritto privato riconosciuta di pubblica utilità per il solo motivo che, avendo sede in un altro Stato membro, essa è imponibile sul suo territorio soltanto limitatamente». Per alcuni commenti sulla sentenza: BECKER F., *Case C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer v. Finanzamt München für Körperschaften, Judgement of the Court (Third Chamber) of 14 September 2006*, in *Common Market Law Review*, 2007, n. 44, p. 803-816; ECKER T., *Taxation of Non-Profit Organizations with Multinational Activities - The Stauffer*

*Persche*<sup>311</sup>, *Missionswerk*<sup>312</sup> e *Commissione europea vs Repubblica d'Austria*<sup>313</sup>, in cui in realtà, fatto salvo il caso

---

*Aftermath and Tax Treaties*, in *Intertax*, 2007, vol. 35, n. 8/9, p. 450-459; EICKER K., *Do the basic freedoms of the EC Treaty also require an amendment to the national tax laws on charities and non-profit organisations?*, in *EC Tax Review*, 2005, n. 3, p. 140-144; HEMELS S.J.C., *The Implications of the Walter Stauffer Case for Charities, Donors and Governments*, in *European Taxation*, 2007, n. 1, p. 19-21; VON HIPPEL T., *L'avenir du droit des institutions sans but lucrative après l'arrêt «Stauffer» de la Cour de Justice*, in *Journal de Droit Fiscal*, 2007, p. 145-162.

<sup>311</sup> C.G., sentenza 27-1-2009, causa C-318/07, *Persche*, con nota di DORIGO S., *La potestà degli stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2009, n. 2, p. 959-982. Il caso è relativo alla deducibilità, nell'ambito delle imposte sui redditi per le persone fisiche, delle donazioni effettuate a favore di enti senza scopo di lucro. Il signor Hein Persche, cittadino e residente tedesco, aveva effettuato una donazione di beni ad una fondazione portoghese dedita all'assistenza agli anziani e alla tutela dell'infanzia. In Germania erano deducibili dalle imposte sul reddito le donazioni effettuate a favore di enti di pubblica utilità residenti sul territorio tedesco. Il signor Persche, dunque, aveva contestato l'illegittimità della disposizione nella misura in cui non consentiva la stessa deduzione quando la donazione era volta ad enti non residenti. La Corte di Giustizia, anche in questo caso, ha concluso che «osta ad una normativa di uno Stato membro ai sensi della quale, relativamente alle donazioni disposte a favore di enti riconosciuti di interesse generale, il beneficio della deduzione fiscale è accordato solo per donazioni a favore di enti stabiliti sul territorio nazionale, senza alcuna possibilità per il soggetto passivo di dimostrare che una donazione a favore di un ente stabilito in un altro Stato membro soddisfi i requisiti imposti dalla suddetta normativa per la concessione del beneficio». Per alcuni commenti sulla sentenza: GEORGOPOULOS T., *Can Tax Authorities Scrutinise the Ideas of Foreign Charities? The ECJ's Persche Judgement and Lessons*

---

*from US Tax Law*, in *European Law Journal*, 2010, vol. 16, n. 4, p. 458-476.

<sup>312</sup> C.G., sentenza 10-2-2011, causa C-25/10, (Missionswerk Werner Heukelbach eV vs Stato belga). Una cittadina e residente belga aveva designato come legataria universale del proprio patrimonio, la Missionswerk Werner Heukelbach eV, associazione religiosa con sede in Germania. Quest'ultima dopo aver regolarmente versato le imposte di successione con aliquota dell'80%, aveva presentato una richiesta di rimborso dell'imposta versata, vantando di beneficiare dell'aliquota ridotta del 7% applicata ad associazioni senza scopo di lucro con finalità sociali, comprese quelle religiose. A causa del diniego di rimborso, ebbe inizio un procedimento che condusse innanzi alla Corte europea, in quanto le disposizioni erano da ritenersi discriminatorie perché non consentivano l'applicazione dell'aliquota del 7% in caso di successione a favore di enti residenti in uno Stato membro dell'Unione in cui il *de cuius* non avesse né risieduto né lavorato. La Corte di Giustizia ha accertato che sussisteva una differenza di trattamento fiscale tra le successioni a favore di enti senza scopo di lucro residenti e quelle a favore degli stessi tipi di enti ma non residenti, e che tale differenza era idonea a scoraggiare la circolazione transfrontaliera dei capitali. A seguire, ha rilevato che la situazione degli enti senza scopo di lucro con finalità sociali non residenti e quella dei residenti era oggettivamente paragonabile e che nel caso di specie la discriminazione non poteva ritenersi neppure giustificata perché la misura adottata, indipendentemente dalla presenza o meno di un motivo imperativo di interesse generale, non era comunque in linea con il principio di proporzionalità. In conclusione, ha dichiarato incompatibile con l'art. 63 del T.F.U.E. la «normativa di uno Stato membro che riservi la possibilità di beneficiare dell'aliquota ridotta delle imposte di successione agli enti senza scopo di lucro che abbiano la sede operativa in tale Stato membro o nello Stato membro nel quale il *de cuius* risiedeva effettivamente o lavorava alla data del decesso, oppure in cui ha effettivamente risieduto o lavorato in precedenza».

*Stauffer*, le situazioni presentate hanno riguardato unicamente il regime di favore applicato alle erogazioni liberali a favore degli enti *non profit*. Tuttavia, le motivazioni addotte dagli Stati a fondamento delle normative contestate e le conseguenti pronunce non sono vincolate al solo caso delle donazioni e consentono di compiere, anzi, valutazioni di carattere generale valide anche ai fini del nostro oggetto di ricerca.

---

<sup>313</sup> C.G., sentenza 16-6-2011, causa C-10/10, (Commissione europea vs Repubblica d'Austria). Il caso è sorto da una procedura di infrazione intrapresa nei confronti della Repubblica d'Austria per una disposizione che consentiva la deducibilità, come costi di esercizio, delle donazioni a favore di enti di ricerca e insegnamento, purché residenti nel territorio austriaco. Anche in tal caso lo Stato ha sostenuto la non comparabilità degli enti residenti e non, sia per la sussistenza di un rapporto di controllo pubblico nei confronti degli enti residenti sia per il perseguimento, da parte dei soli enti residenti, dell'interesse generale nazionale. Ciò detto, lo Stato ha comunque ritenuto che fossero presenti anche dei motivi imperativi di interesse generale in grado di giustificare la restrizione alla libertà di circolazione di capitali: la promozione dell'Austria come polo scientifico ed educativo e, come negli altri casi, le esigenze di bilancio. La Corte ha qualificato la disposizione come restrittiva della libera circolazione di capitali e ha negato la presenza dei motivi imperativi di interesse generale e la proporzionalità della misura, concludendo che «La Repubblica d'Austria, consentendo la deduzione fiscale delle donazioni effettuate in favore di istituti incaricati di attività di ricerca e di insegnamento unicamente nel caso in cui questi siano stabiliti in Austria, ha violato gli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 56 CE e dell'art. 40 dell'Accordo 2 maggio 1992 sullo Spazio economico europeo».

## 2. Il ragionamento della Corte di Giustizia per la tutela delle libertà fondamentali.

L'esame della compatibilità delle norme nazionali con le norme del Trattato in materia di libertà fondamentali<sup>314</sup>, non può che partire dalla individuazione delle eventuali libertà oggetto di lesione, e a tal proposito, sia nel caso *Stauffer*, unico relativo all'imposizione diretta degli enti *non profit*, che nei restanti casi relativi all'imposizione delle donazioni o successioni a favore degli enti, la libertà interessata è risultata essere quella di circolazione dei capitali<sup>315</sup>, tutelata dall'art. 63 del T.F.U.E.<sup>316</sup>.

---

<sup>314</sup> Per un rapido esame delle questioni principali: TALON J.-F., *La justification des entraves fiscales*, in *Revue des Affaires Europeennes/Law & European Affairs*, 2007-2008, n. 1, p. 41-56.

<sup>315</sup> Nel caso *Stauffer*, ciò era evidente: qualora un ente *non profit* di uno Stato membro decida di investire le proprie risorse in un altro Stato membro e quest'ultimo riservi all'ente non residente un trattamento meno favorevole di quello previsto per gli stessi soggetti residenti, è chiaro che si produce una restrizione alla libertà di circolazione dei capitali. L'ente *non profit* non avrà convenienza ad investire al di fuori del proprio Stato godendo di un trattamento di minor favore rispetto agli enti residenti. Negli altri casi, invece, relativi ad ipotesi di successioni o donazioni, si è giunti alla stessa conclusione ma in modo più articolato. Punto di partenza è stato l'inquadramento delle successioni tra i movimenti di capitale. Premesso che non esiste una definizione generale dei "movimenti di capitale", la Corte ha riconosciuto un valore indicativo (e non esaustivo) alla nomenclatura dei movimenti di capitale allegata alla direttiva 88/361/CEE. Questa infatti, tra i «Movimenti di capitale a carattere personale» (titolo XII, dell'Allegato I), indica anche le successioni e i legati. Del resto, le successioni consistono «in una trasmissione a una o più persone del patrimonio lasciato da una persona deceduta o, in altre parole,

---

in un trasferimento agli eredi della proprietà di vari beni, diritti, ecc., di cui tale patrimonio è composto. Ne consegue che le successioni costituiscono movimenti di capitali» (C.G., sentenza 23-2-2006, causa C-513-03, van Hilten-van der Heijden, punti 41-42). Ovviamente, le successioni rientrano tra i movimenti di capitale e godono della protezione dell'art. 63 del T.F.U.E. quando interessino più Stati membri, mentre ne restano escluse qualora siano puramente interne ad uno degli Stati (l'intero ragionamento è stato ripreso dalle seguenti sentenze in materia di imposte di successione della Corte di Giustizia: C.G., sentenza 11-12-2003, causa C-364/01, Barbier; C.G., sentenza 23-2-2006, causa C-513/03, van Hilten-van der Heijden; C.G., sentenza 25-10-2007, causa C-464/05, Geurts; C.G., sentenza 17-1-2008, causa C-256/06, Jäger; C.G., sentenza 11-9-2008, causa C-11/07, Eckelkamp; C.G., sentenza 11-9-2008, causa C-43/07, Arens-Sikken; C.G., sentenza 12-2-2009, causa C-67/08, Block; C.G., sentenza 22-4-2010, causa C-510/08, Mattner. Per una sintesi dei contenuti di tali controversie si veda: LIBERATORE F., *EU Report*, in I.F.A., *Cahiers de droit fiscal international - Death as a taxable event and its international ramifications*, vol. 95.b, 2010, p. 61-83).

<sup>316</sup> L'articolo in particolare vieta «tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi». La libertà di circolazione dei capitali è l'unica delle quattro libertà tutelate dal Trattato, che si applica anche nei rapporti con gli Stati terzi e non soltanto tra Stati membri. La sua tutela viene definita di tipo oggettivo: non attiene cioè alle caratteristiche del soggetto possessore del capitale, ma si riferisce al capitale in sé (TESAURO F., *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, in *TributImpresa*, 2005, n. 2).

Con riferimento alle altre libertà fondamentali, invece, si segnala che, per esplicita previsione normativa, la libertà di circolazione dei lavoratori, e nella specie il diritto di stabilimento all'interno dell'Unione, e la libertà di prestazione dei servizi, sono valide oltre che per le persone fisiche anche per le società, ma sono espressamente escluse quelle che «non si prefiggono scopi di lucro». In particolare ciò è previsto direttamente, per il diritto di

Assodato il coinvolgimento di una delle libertà fondamentali, e nella specie la libertà di circolazione di capitali, occorre poi verificare se le disposizioni nazionali attuino una restrizione e se siano, quindi e per questo, vietate<sup>317</sup>. Ciò vale, peraltro, sia in caso di imposte dirette che indirette<sup>318</sup>: quando un ente investe risorse proprie

---

stabilimento, dall'art. 54 del T.F.U.E. e, mediante richiamo a questo stesso articolo, per la libertà di prestazioni dei servizi, dall'art. 62. Tuttavia, se si interpretano le libertà nell'ottica europea e cioè cercando di salvaguardare gli obiettivi di tutela e formazione del mercato interno, le norme dovrebbero essere considerate potenzialmente applicabili anche agli enti *non profit*, nei limiti in cui le attività oggetto di discriminazione siano lucrative. Così HEIDENBAUER S., *Charity Crossing Borders. The Fundamental Freedoms' Influence on Charity and Donor Taxation in Europe*, Wolters Kluwer, 2011.

<sup>317</sup> Si ricorda che la materia delle imposte dirette è di competenza dei singoli Stati membri, tuttavia questi devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario. Di conseguenza non possono adottare delle disposizioni discriminatorie o che influiscano negativamente sulle libertà fondamentali (tra le prime sentenze su questo punto, si veda: C.G., sentenza 14-2-1995, causa C-279/93, Schumacker). Per un esame del coordinamento tra Stati membri e Comunità in materia di imposte: TESAURO F., *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, op. cit. Il principio, chiaro con riferimento alle imposte dirette, vale anche per le imposte di successione (C.G., sentenza 11-12-2003, causa C-364/01, Barbier) e di donazione (C.G., sentenza 27-1-2009, causa C-318/07, Persche).

<sup>318</sup> In particolare, la Corte di Giustizia ha affermato, per le imposte indirette, che «le misure vietate ... in quanto restrizioni dei movimenti di capitali, comprendono ... in caso di successioni, quelle che hanno l'effetto di diminuire il valore della successione di un residente di uno Stato membro diverso da quello in cui sono ubicati i beni di cui trattasi e che effettua la tassazione sulla successione di detti beni» (C.G., sentenza 23-2-2006, causa C-513-

all'interno di un altro Stato, ricavandone dei redditi, o parimenti, quando riceve donazioni estere, qualora i redditi e le erogazioni siano soggette a livelli di imposizione più elevati rispetto a quelli previsti per gli stessi soggetti residenti, è chiaro che si realizza una contrazione del reddito prodotto o del patrimonio donato dell'ente non residente, in grado di scoraggiare il movimento di capitali transfrontaliero e di dissuadere dall'effettuare investimenti o dal ricevere donazioni estere. Alla constatazione di questo effetto restrittivo delle libertà tutelate dal Trattato, dovrebbe, in linea teorica, conseguire il divieto di applicazione delle norme che lo producono.

Tuttavia, sussistono delle cause di giustificazione alle discriminazioni o alle restrizioni delle libertà fondamentali che è opportuno considerare. Alcune di queste sono previste direttamente dal Trattato<sup>319</sup>, altre, invece, sono state elaborate nel tempo dalla giurisprudenza. Nell'ambito del Trattato, ad ogni modo, la disposizione che assume rilievo specifico per il sistema tributario è quella dell'art. 65 in materia di libertà di circolazione dei capitali sulla quale perciò ci si soffermerà<sup>320</sup>.

Questo articolo introduce delle deroghe al generale divieto di restrizione dell'art. 63 ed afferma che gli Stati membri conservano il diritto di applicare fiscalmente trattamenti diversi, quando i contribuenti «non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di

---

03, van Hilten-van der Heijden, punto 44 e, ugualmente, punto 22 della sentenza *Missionswerk*).

<sup>319</sup> Si tratta degli artt. 36, 45, par. 3 e 4, 51 e 52, par. 1, 62 e 65, par. 1, del T.F.U.E.

<sup>320</sup> Altre motivazioni pure attinenti al regime fiscale si vedranno comunque nel corso della trattazione.

residenza o il luogo di collocamento del loro capitale»<sup>321</sup>. Pertanto, individuata, in base ad un esame sommario, una norma restrittiva, occorre verificare se la distinzione discenda dalla residenza o dal luogo di collocamento del capitale e se possa ritenersi perciò legittima in forza della concessione del Trattato.

Alla luce poi dello stesso principio di non discriminazione e della costante giurisprudenza della Corte, bisogna valutare se il trattamento differenziato dipenda comunque dalla non comparabilità delle situazioni oggetto del diverso trattamento<sup>322</sup>. Se, infatti, le situazioni non sono comparabili, non esiste discriminazione.

Secondariamente, sia nei casi in cui si riscontri una oggettiva comparabilità sia nel caso in cui si rientri nell'ambito del paragrafo 1 dell'art. 65, si dovrà procedere a verificare che la discriminazione attuata non sia arbitraria. Infatti, la deroga di cui all'art. 65, proprio «in quanto deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali, deve essere oggetto di un'interpretazione restrittiva. Pertanto, tale disposizione non può essere interpretata nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi risiedono o allo Stato membro in cui investono i loro capitali sia

---

<sup>321</sup> Il Trattato in questo modo, in parte riconosce e salvaguarda le esigenze e l'impostazione classica dei sistemi fiscali degli Stati membri che differenziano i contribuenti in funzione di questi due elementi, e in parte, riconosce che a livello fiscale sussiste una differenza tra i soggetti residenti e non (si veda in proposito la distinzione tra questi due soggetti sottolineata dai giudici comunitari in occasione della sentenza *Schumacker*).

<sup>322</sup> Il principio di non discriminazione richiede, infatti, che situazioni analoghe siano trattate allo stesso modo, e situazioni diverse in modo diverso.

automaticamente compatibile con il Trattato»<sup>323</sup>. Del resto, lo stesso paragrafo 3 dell'articolo stabilisce espressamente che le misure del paragrafo 1, comunque «non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 63».

A tal proposito, due sono gli elementi necessari: la discriminazione deve essere giustificata dalla sussistenza di motivi imperativi di interesse generale, tra cui la necessità di «salvaguardare la coerenza del regime tributario e l'efficacia dei controlli fiscali»<sup>324</sup>; inoltre, in rispetto al principio di proporzionalità, le misure devono essere idonee al raggiungimento dello scopo e non devono andare «oltre quanto necessario affinché lo scopo perseguito dalla normativa di cui trattasi sia raggiunto»<sup>325</sup>.

Questi diversi passaggi consentono, in primo luogo, di distinguere le discriminazioni che possiamo classificare come apparenti o improprie (ossia quelle in cui le situazioni differenziate non sono oggettivamente paragonabili) dalle discriminazioni reali. In secondo luogo, di scindere, nell'ambito delle discriminazioni reali, quelle consentite (perché giustificate e proporzionali) da quelle arbitrarie (prive di giustificazione oppure giustificate ma sproporzionate). Le prime, soddisfacenti sia il requisito della giustificazione che della proporzionalità, sono compatibili con l'ordinamento comunitario, mentre le seconde sono vietate perché soddisfano solo uno o nessuno dei requisiti.

---

<sup>323</sup> C.G., sentenza 17-1-2008, causa C-256/06, *Jäger*, punto 40; C.G., sentenza 11-9-2008, causa C-11/07, *Eckelkamp*, punto 57.

<sup>324</sup> Punto 32 della sentenza *Stauffer*.

<sup>325</sup> Punto 58 della sentenza *Eckelkamp*.

Gli elementi su cui concentrarsi per la verifica della legittimità di una normativa nazionale sono perciò la oggettiva comparabilità delle situazioni discriminate, in assenza della quale si può rilevare una “non-discriminazione”, oltre che la presenza di motivi imperativi di interesse generale e la idoneità, necessità e congruità delle norme nel raggiungere il loro obiettivo, in presenza dei quali si può “giustificare” la discriminazione.

### **3. Le pronunce in materia di agevolazioni fiscali agli enti *non profit*.**

Le normative fiscali a favore degli enti *non profit* sono in genere direttamente riferite o, per prassi, applicate, unicamente agli enti residenti nel territorio dello stesso Stato promotore dell’agevolazione, generando una differenza di trattamento tra enti residenti e non, che ha dato origine al contenzioso innanzi alla Corte di Giustizia. Nell’affrontare i diversi casi proposti, il ragionamento per la tutela delle libertà fondamentali appena esposto, è stato seguito sia dagli Stati, nel tentativo di portare elementi in grado di validare la propria normativa, sia poi dalla Corte di Giustizia, al fine di raggiungere e motivare la propria decisione.

In particolare, gli Stati hanno ritenuto che la situazione degli enti *non profit* residenti e non residenti fosse differente, in quanto ciascun ente opera a favore della collettività e degli interessi dello Stato in cui si trova e, di conseguenza, solo i primi sgravano gli Stati da alcune delle proprie responsabilità. Inoltre, le attività di cui si fanno carico gli enti *non profit* consentono di ridurre la

spesa pubblica e legittimano un trattamento di favore; se così non fosse (e cioè se si estendessero le agevolazioni agli enti non residenti) vi sarebbe una riduzione del gettito fiscale.

A parere degli Stati, pur non condividendo questo punto di vista, bisognerebbe comunque considerare che vi sono motivi imperativi di interesse generale, quali appunto le esigenze di bilancio e la maggiore facilità di controllo da parte dello Stato nei confronti degli enti residenti, che si rivelano di per sé idonei a giustificare la discriminazione.

A fronte di ciò, la Corte di Giustizia ha sostenuto che «è legittimo che uno Stato membro pretenda, ai fini della concessione di determinate agevolazioni fiscali, l'esistenza di un nesso sufficientemente stretto tra gli enti che esso ritiene perseguano alcuni dei suoi obiettivi di interesse generale e le attività che essi esercitano»<sup>326</sup>, anche se il beneficio non può essere esteso «ai soli enti stabiliti sul proprio territorio le cui attività siano idonee a sollevarlo da parte delle proprie responsabilità»<sup>327</sup>.

Il ragionamento della Corte risulta incardinato su due idee: l'integrazione dell'ente nella vita sociale della collettività nazionale come elemento di differenziazione tra istituti nazionali e non<sup>328</sup>, e la necessità di trovare un criterio espressivo di questa integrazione che non può essere appunto quello della sede.

La prima idea, che sostanzialmente si può dire animi anche i legislatori nazionali, è quella impiegata per spiegare e

---

<sup>326</sup> Punto 30 della sentenza *Missionswerk* e punto 37 della sentenza *Stauffer*.

<sup>327</sup> Punto 30 della sentenza *Missionswerk*.

<sup>328</sup> Non conta, invece, la capacità dell'ente di sostituirsi allo Stato sgravandolo di responsabilità finanziarie ed organizzative, sempre richiamata dagli Stati nell'ambito delle controversie riguardanti questa materia.

legittimare in linea di principio la concessione di agevolazioni fiscali al settore *non profit* e che costituisce elemento di differenziazione degli enti residenti e non.

La seconda idea, legata alla prima, è quella riguardante l'espressione normativa di questa integrazione. Ammesso cioè che l'integrazione nella vita sociale costituisca ragione della concessione di agevolazioni, occorre individuare in cosa consista tale integrazione e come si esprima. Si è detto così che l'integrazione consiste nella capacità di soddisfare un interesse dello Stato e si esprime nelle caratteristiche delle attività. Caratteristiche che devono quindi essere capaci di cogliere questo rapporto e che non possono essere, perciò, individuate in aspetti meramente formali o in elementi quali la possibile ingerenza dello Stato sull'operato dell'ente (richiamato ad esempio nell'ultimo dei casi affrontati, *Commissione europea vs Repubblica d'Austria*) o le generiche esigenze di controllo (sempre ricorrenti)<sup>329</sup>.

Premessa di tutto ciò è la riconosciuta libertà degli Stati membri di scegliere, a propria insindacabile discrezione, gli interessi da perseguire. Conseguenza è, invece, la

---

<sup>329</sup> Resta salva comunque la possibilità, nel richiamare uno di questi elementi per la differenziazione degli enti, che si dia chiara prova della essenzialità dell'elemento in questione al raggiungimento dello scopo dello Stato. Così, ad esempio, nel caso austriaco - in cui lo Stato inadempiente ha portato il controllo esercitato dallo Stato sugli enti nazionali, come elemento di differenziazione degli enti nazionali da quelli stranieri, - si sarebbe dovuto dare prova che senza il controllo non sarebbe stato possibile dare attuazione agli interessi perseguiti. Se, infatti, un ente, anche straniero, pur in assenza del controllo dello Stato austriaco, riesce a soddisfare lo stesso interesse, è chiaro che, non ricevendo alcuna agevolazione, subisce una discriminazione. L'ente, che pur se non controllato, persegue e raggiunge gli stessi interessi, deve ricevere uguale trattamento dell'ente nazionale.

possibilità di non applicare lo stesso regime agevolativo quando l'ente non abbia un rapporto di integrazione con la collettività.

La Corte accetta perciò che le agevolazioni fiscali per il *non profit* si applichino in modo differenziato in funzione del diverso livello di integrazione con la collettività, perché ritiene che solo da questa diversità dipendano situazioni oggettivamente non comparabili. Nella concreta attuazione di questa differenziazione, come ovvio, richiede però l'uso di criteri capaci di cogliere le specificità degli enti e la loro idoneità a conseguire interessi nazionali, onde evitare di ricadere, come finora successo, in applicazioni della norma discriminatorie e non semplicemente differenziate.

In tal modo, il problema delle agevolazioni fiscali (dirette o indirette) al *non profit* sembra risolversi in un problema di comparabilità delle situazioni, in grado di eliminare *ab origine* qualsiasi discriminazione.

Tuttavia, in caso di discriminazione, nel tentativo di giustificare (nel senso comunitario del termine) la norma nazionale, diventa particolarmente rilevante il concetto della proporzionalità.

Cercheremo ora di approfondire i punti essenziali di queste sentenze: l'integrazione dell'ente nella vita sociale di uno Stato, per verificare se e in che misura tale elemento possa incidere sulle scelte fiscali dei governi e sulla decisione dei giudici comunitari, e la sussistenza dei motivi imperativi di interesse generale e il requisito della proporzionalità.

## **4. Non comparabilità delle situazioni e condizioni per l'applicazione delle agevolazioni fiscali.**

### **4.1. L'integrazione dell'ente nella vita sociale: fattore di non comparabilità ed elemento di coerenza del sistema fiscale.**

Nelle controversie concernenti gli enti *non profit* l'integrazione dell'ente nella vita sociale è un elemento alquanto interessante perché richiamato sia per dimostrare la non comparabilità tra la situazione degli enti residenti e quella dei non residenti, così da sottolineare l'assenza di discriminazione, sia come elemento concorrente alla coerenza del sistema fiscale, e dunque valido per giustificare la discriminazione. La duplice valenza di questo fattore rende necessario trattare contemporaneamente le due problematiche.

Punto di partenza può essere, ad ogni modo, la sostenuta non comparabilità degli enti *non profit* residenti e non residenti. In proposito è stato detto che questi enti non si trovano in una situazione paragonabile per due ordini di ragioni, una di tipo formale, l'altra sostanziale<sup>330</sup>.

---

<sup>330</sup> La distinzione tra le due ragioni è chiara nei casi *Stauffer* e *Persche*, mentre è meno evidente negli altri casi. Nel caso *Missionswerk*, in particolare, sembra che il Belgio abbia ommesso di ripetere la ragione formale della non comparabilità, ragione che del resto risulta priva di fondamento. In particolare, con riferimento alla ragione sostanziale: «Secondo il governo belga, la differenza di trattamento risultante dalla normativa della Regione vallona oggetto della causa principale è giustificata, giacché, rispetto all'obiettivo perseguito dalla normativa belga, gli enti senza scopo di lucro, quale quello di cui alla causa principale, non si trovano in

La prima è dovuta al fatto che i requisiti concernenti la pubblica utilità, scelti dagli Stati membri, variano in funzione delle diverse concezioni di interesse pubblico, con la conseguenza che gli enti di pubblica utilità di due Stati diversi non sono paragonabili. La Corte di Giustizia ha, tuttavia, ricordato che «il diritto comunitario non impone agli Stati membri di disporre che le fondazioni straniere riconosciute di pubblica utilità nello Stato membro d'origine beneficino automaticamente dello stesso riconoscimento sul loro territorio»<sup>331</sup>. Ciò vuol dire che per determinare l'applicabilità di una normativa nazionale ad un ente straniero si deve verificare se le caratteristiche dell'ente in questione coincidano con quelle richieste a livello nazionale per considerare un soggetto come ente *non profit*<sup>332</sup>. Del resto non potrebbe essere altrimenti: l'individuazione degli interessi collettivi meritevoli di tutela e di promozione da parte degli Stati membri (e indirettamente l'individuazione degli elementi che

---

una situazione oggettivamente paragonabile a quella degli enti la cui sede operativa è ubicata in Belgio. Gli Stati membri avrebbero il diritto, da un lato, di pretendere l'esistenza di un nesso sufficientemente stretto tra gli enti senza scopo di lucro e le attività che essi esercitano ai fini della concessione di determinati agevolazioni fiscali e, dall'altro, di decidere quali interessi della collettività essi vogliano promuovere concedendo vantaggi fiscali a tali enti. Nel caso di specie, la collettività belga trarrebbe un vantaggio dalla citata normativa» (punto 27, sentenza *Missionswerk*).

<sup>331</sup> Sui due punti si soffermano le sentenze *Stauffer* (punti 39-40) e *Persche* (punti 48-49).

<sup>332</sup> È naturale poi che la verifica della sussistenza dei requisiti nazionali in capo agli enti stranieri debba essere compiuta dalle autorità nazionali dello Stato membro interessato, compresi i giudici (punto 40 della sentenza *Stauffer*, punto 49 della sentenza *Persche* e punto 32 della sentenza *Missionswerk*).

esprimono tali interessi e ne consentono il raggiungimento), così come la scelta sul se e sul modo di agevolarli, non rientrano nella competenza europea, ma sono invece lasciate alla discrezione dei singoli Stati<sup>333</sup>. Pertanto, non solo ciascuno è libero di scegliere in tutta autonomia quali interessi perseguire, valutando le diverse esigenze della collettività, senza che le determinazioni altrui possano in alcun modo imporsi<sup>334</sup>, ma è addirittura «legittimo che uno Stato membro, nell'ambito della

---

<sup>333</sup> La mancanza di armonizzazione nel campo del *welfare* e l'assenza di competenza della Comunità europea ad intervenire in questo campo, rendono gli Stati membri autonomi nel decidere quali attività promuovere. A ciò si aggiunga il principio di sussidiarietà, in virtù del quale è vero che lo Stato ha delle responsabilità nei confronti dei suoi cittadini, ma è anche vero che, viste le capacità organizzative ed economiche limitate, esso può lasciare spazio alle iniziative private.

<sup>334</sup> Quanto dichiarato dalla Corte trova maggiore chiarezza nelle conclusioni dell'Avvocato Generale della controversia *Stauffer*: in tale occasione si era infatti rilevato che la Germania aveva concluso la Convenzione contro la doppia imposizione con gli Stati Uniti, in cui concedeva le esenzioni fiscali alle fondazioni di pubblica utilità americane e che ciò implicava un riconoscimento automatico del valore di "pubblica utilità" degli enti stranieri. L'Avvocato ha in proposito precisato che anche se la Germania aveva ammesso questo automatismo nella Convenzione, «la parità di trattamento [delle fondazioni di pubblica utilità] non può essere considerato come principio di diritto comunitario. Resta, infatti, prerogativa del legislatore nazionale stabilire quali interessi siano meritevoli di essere presi in considerazione ai fini del riconoscimento della pubblica utilità, senza che l'operato di un altro Stato membro possa avere funzione indiziaria. La valutazione transfrontaliera dell'interesse generale, affermata dalla Commissione, risulta essere molto ardita, tenuto conto della disciplina piuttosto lacunosa concernente le competenze della Comunità nel settore non economico» (punto 94).

propria legislazione ... tratti in modo diverso gli enti riconosciuti di interesse generale stabiliti nel proprio territorio rispetto a quelli aventi sede in altri Stati membri allorché questi ultimi perseguono obiettivi diversi da quelli enunciati dalla propria normativa»<sup>335</sup>. La Corte così ha negato l'automatico riconoscimento del "valore" degli enti di interesse generale di uno Stato da parte di un altro Stato, ma non ha negato la possibilità di selezionare gli interessi tutelabili e le modalità di sviluppo di tali interessi<sup>336</sup>.

Superato il problema del riconoscimento automatico e spostata l'attenzione sulle effettive caratteristiche degli enti, è stata fatta leva, appunto, sul rapporto sussistente tra l'ente *non profit* e lo Stato.

La seconda ragione, quella sostanziale, è, infatti, quella secondo la quale un ente nazionale che persegue determinati interessi riconosciuti meritevoli di tutela dallo Stato in cui ha sede, è integrato nella vita sociale dello stesso e si fa carico di compiti che solitamente gravano sullo Stato e/o sulla sua comunità<sup>337</sup>. Esso opera a vantaggio della collettività in cui si inserisce e si pone, così, in una posizione diversa rispetto all'ente non residente e tale da impedire la comparabilità.

---

<sup>335</sup> Punto 47 della sentenza *Persche*.

<sup>336</sup> Gli Stati membri «sono liberi, ..., di decidere quali siano gli interessi della collettività che vogliono promuovere, concedendo vantaggi ad associazioni e fondazioni che perseguono in modo disinteressato fini legati a detti interessi» (punto 39 della sentenza *Stauffer*).

<sup>337</sup> In particolare nella sentenza *Stauffer* (punto 34) si legge che la fondazione nazionale, a differenza di quella straniera, «sarebbe integrata nella vita sociale tedesca e si incaricherebbe di compiti che dovrebbero altrimenti essere garantiti dalla collettività o dalle autorità nazionali, il che graverebbe sul bilancio dello Stato» (similmente, punto 42 della sentenza *Persche*).

Da questa peculiarità deriverebbe la concessione di alcune agevolazioni fiscali (quali, l'esenzione dall'imposta, la deducibilità delle donazioni effettuate a loro favore, le aliquote ridotte in caso di successione), che permettono di compensare in un certo senso il contributo dato dall'ente con la propria attività<sup>338</sup>. Gli Stati in sostanza rinuncerebbero, in tutto o in parte, al prelievo impositivo a carico degli enti *non profit*, perché l'attività di questi soggetti consentirebbe loro di ridurre i propri compiti e le proprie spese. In questo senso vi sarebbe una compensazione di bilancio tra i costi (in linea di principio a carico dello Stato) che indirettamente l'ente si accolla con lo svolgimento della propria attività e la perdita di gettito fiscale. Lo stesso effetto compensativo non si realizzerebbe con gli enti non residenti, perché questi non sarebbero integrati nella collettività al pari dell'ente residente e quindi non svolgerebbero un'attività "compensativa". Pertanto, non riconoscendo lo stesso

---

<sup>338</sup> Nelle Conclusioni dell'A.G. STIX-HACKL C., 15-12-2005, causa C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, il pensiero dei governi viene così riportato (punto 84): «esisterebbe una stretta correlazione tra l'esenzione fiscale de qua e la compensazione dell'imposta realizzata sotto forma di attività di interesse pubblico generale svolta dalle persone giuridiche di pubblica utilità soggette ad imponibilità illimitata». In tal senso anche ECKER T., op. cit., p. 454; È stato, al contrario, evidenziato che in realtà gli Stati non hanno il monopolio in materia di attività con finalità sociali e che per questo motivo la teoria proposta sarebbe fallace. Ad esempio rientrano di solito tra i soggetti agevolati anche gli enti con finalità religiose, anche se tale interesse non può essere soddisfatto e promosso dai governi. La giustificazione di tali agevolazioni fiscali dunque risiederebbe più verosimilmente nel pluralismo garantito dalla democrazia (cfr. KOELE I.A., *How Will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers?*, in *European Taxation*, 2007, p. 409-418).

vantaggio fiscale agli enti non residenti, gli Stati salvaguardano la coerenza del proprio sistema ed evitano di ridurre ingiustamente il gettito fiscale. Poiché la coerenza è una necessità riconosciuta come motivo imperativo di interesse generale, essa è idonea a giustificare la discriminazione.

Ebbene questa argomentazione è stata rigettata dalla Corte di Giustizia, sia perché, come più volte affermato, la prospettata riduzione del gettito fiscale non costituisce motivo imperativo di interesse generale<sup>339</sup>, sia perché sul piano della coerenza del sistema, affinché questa sia efficace «occorre che sussista un nesso diretto tra il beneficio fiscale di cui trattasi e la compensazione di tale beneficio tramite un prelievo fiscale determinato»<sup>340</sup>. Nei casi esaminati, invece, non c'è un prelievo fiscale determinato a carico dell'ente *non profit* e che giustifichi l'agevolazione, e non esiste neppure il rapporto diretto tra il beneficio e il generico onere di spesa pubblica di cui l'ente si farebbe indirettamente carico. Dunque non si può parlare di coerenza del sistema nei termini intesi dalla Corte.

---

<sup>339</sup> Punto 50 della sentenza *Stauffer*, punto 46 della sentenza *Persche*, punto 31 della sentenza *Missionswerk* e punto 40 della sentenza *Commissione vs Repubblica d'Austria*.

<sup>340</sup> C.G., sentenza 7-9-2004, causa C-319/02, *Manninen*, punto 42.

#### **4.2. Il nesso attività/interesse: l'attività come espressione del ruolo dell'ente.**

Dalle precedenti considerazioni non discende, tuttavia, un'applicazione uniforme e generale delle discipline agevolative a favore degli enti di pubblica utilità. Per i giudici comunitari, infatti, «è legittimo che uno Stato membro pretenda, ai fini della concessione di determinate agevolazioni fiscali, l'esistenza di un nesso sufficientemente stretto tra gli enti che esso ritiene perseguano alcuni dei suoi obiettivi di interesse generale e le attività che essi esercitano»<sup>341</sup>, ma tale beneficio non può essere esteso «ai soli enti stabiliti sul proprio territorio le cui attività siano idonee a sollevarlo da parte delle proprie responsabilità»<sup>342</sup>. Questi elementi costituiscono la chiave di lettura della compatibilità delle disposizioni agevolative con il Trattato: la prima parte di questo pensiero costituisce un *obiter dictum* della sentenza *Stauffer*, mentre la precisazione compiuta nella seconda parte discende dalla sentenza *Persche*, ed entrambi sono stati richiamati nel caso *Missionswerk*.

In nessuno dei casi finora affrontati, tuttavia, tali concetti, che costituiscono condizione e limite di applicazione delle agevolazioni, sono stati oggetto di elaborazione, così che si può solo tentare di attribuire loro un significato più concreto. A tal fine non si può che partire dai pochi punti fermi che si hanno.

---

<sup>341</sup> Punto 30 della sentenza *Missionswerk* e, in precedenza, punto 37 della sentenza *Stauffer*. In quest'ultima causa la Corte sembrava dire che una norma in genere può mirare a promuovere un interesse della collettività distinguendo tra le attività svolte sul territorio e quelle estranee (punto 38).

<sup>342</sup> Punto 30 della sentenza *Missionswerk*.

Si è detto, innanzitutto, che ciascuno Stato è libero di scegliere gli interessi da promuovere e le modalità con cui promuoverli, comprese dunque le agevolazioni fiscali. Inoltre, esso può legittimamente limitare tali agevolazioni ai soli casi in cui ci sia un nesso stretto tra l'ente c.d. di pubblica utilità e l'attività, da intendersi nei termini che vedremo. Ovviamente l'applicazione di questa disciplina, dovendo rispettare il diritto comunitario, non può però risultare discriminatoria e, in quest'ottica, un criterio basato sulla residenza e in genere sul collocamento della sede dell'ente sul territorio di uno Stato, produce una discriminazione arbitraria e ingiustificata, e pertanto vietata. Il nodo della questione risiede allora nell'individuazione del nesso tra ente ed attività, o meglio, volendo dare un senso alle affermazioni della Corte, tra l'interesse perseguito dall'ente e l'attività.

La soluzione della Corte sembra ragionevole: ciò che connota questi soggetti rispetto ad altri è, infatti, la capacità di soddisfare degli interessi e di svolgere dei compiti di valore sociale. Se questo è l'aspetto che si vuole premiare e favorire, gli elementi da valorizzare non possono che essere gli interessi sociali e l'attività. Solo grazie a quest'ultima, in particolare, è possibile individuare la realizzazione effettiva degli interessi liberamente scelti e perseguiti da uno Stato e di cui l'ente si fa portatore.

Dando rilievo a questo nesso, che pure non è ancora sviluppato in pieno, la Corte sembrerebbe perciò velatamente condividere la necessità degli Stati di differenziare gli enti in base alla loro integrazione con la collettività, ma non la motivazione posta a fondamento di

tale necessità (le ragioni di bilancio<sup>343</sup>) né tanto meno il criterio (la presenza della sede dell'ente sul territorio).

La motivazione sarebbe più correttamente fondata sulla capacità concreta ed effettiva degli enti di perseguire gli obiettivi richiesti, e non, invece, sulla capacità di un ente di sgravare uno Stato da determinati compiti e relative spese. La compensazione di bilancio sarebbe, infatti, solo un effetto economico secondario, irrilevante e non quantificabile. Insomma quella "integrazione nella vita sociale", rivendicata dagli Stati per concedere agevolazioni, verrebbe presa legittimamente in considerazione dalla Corte solo se espressa da elementi veramente capaci di coglierne le peculiarità, capaci cioè di catturare la specificità del ruolo degli enti e la loro idoneità ad attuare gli interessi generali dello Stato e della collettività interessata. Di conseguenza, i criteri di individuazione dei beneficiari delle agevolazioni dovrebbero riguardare non l'ente in quanto soggetto<sup>344</sup>, ma la sua attività tipica.

Come poi si concretizzi questa integrazione e attraverso quali criteri sia possibile individuarla resta ancora oscuro, dato che la Corte non ha finora delineato in maniera

---

<sup>343</sup> Il riconoscimento della fondatezza del meccanismo della compensazione di bilancio illustrato dagli Stati, è presente nella sentenza *Persche*, punti 44-46.

<sup>344</sup> Le caratteristiche di un ente, quali potrebbero essere le clausole statutarie, l'assenza di fini di lucro, la dichiarazione di perseguire determinati fini, la composizione sociale dell'ente stesso, ecc., sono, invece, elementi che occorrono per distinguere un ente *non profit* o di pubblica utilità dagli altri enti, lucrativi e senza finalità sociali, ma non sono espressive del rapporto con la collettività.

esaustiva questo elemento<sup>345</sup>. Considerando però come elementi centrali l'attività e l'interesse, è su questi due elementi che bisogna agire nella valutazione delle normative degli Stati membri e qualche indicazione in proposito può essere tratta dai casi portati innanzi alla Corte.

È certo che non è criterio idoneo quello della sede dell'ente, in quanto arbitrario e inespressivo di qualsiasi reale interazione con la comunità. Volendo allora cercare qualche indicazione, nelle conclusioni dell'Avvocato Generale per la causa *Stauffer* si era suggerita la possibilità di prevedere un collegamento territoriale effettivo delle attività dell'ente, al fine di riconoscere la caratteristica di pubblica utilità dello stesso<sup>346</sup>. Sarebbe cioè logico

---

<sup>345</sup> In nessuno dei casi trattati si è presentata la necessità di entrare nel merito di tale rapporto e vagliare la bontà di un criterio diverso da quello della sede operativa.

<sup>346</sup> In particolare nelle conclusioni si legge che «L'affermazione del potere degli Stati membri di pronunciarsi, in linea di principio, sul riconoscimento della pubblica utilità, ..., presuppongono, di regola, che il riconoscimento della pubblica utilità perseguita dall'ente stesso si fondi su un collegamento territoriale sufficientemente chiaro. Sarebbe quindi, in linea di principio, conforme al diritto comunitario negare il riconoscimento della pubblica utilità ad un tale ente, nel caso in cui difetti il corrispondente collegamento territoriale effettivo delle sue attività ... . Qualora la normativa nazionale non si basi sul collegamento territoriale dell'attività della fondazione, ..., il diritto comunitario si oppone, in linea di principio, ad una distinzione tra gli enti di pubblica utilità basata meramente sulla sede, trattandosi, in tal caso, di una discriminazione di società simili» (punto 96). L'analisi di tale criterio non è stata approfondita, neppure nel caso successivo, perché, nelle situazioni specifiche, alla luce delle interpretazioni normative date dai giudici nazionali remittenti, l'operare a vantaggio della collettività (tedesca) non era elemento

presumere che quando l'attività dell'ente si svolge sul territorio di uno Stato, questa sia indirizzata a perseguire gli interessi dello Stato stesso andando a vantaggio della sua collettività. Il criterio, comunque, potrebbe anche essere diverso da quello territoriale e mutevole, dato che a seconda dell'interesse che si intende tutelare e della sua ampiezza, cambia l'attività necessaria a raggiungerla<sup>347</sup>. È il caso delle attività di solidarietà internazionale, quale il sostegno umanitario alle popolazioni in guerra, tipico delle organizzazioni non governative. In questo caso poiché l'attività è svolta all'estero, il criterio territoriale appena citato non sarebbe idoneo ad agevolare anche questi soggetti. In alternativa, perciò, considerando che gli interessi sociali di uno Stato sono legati (nella quasi totalità dei casi) alla tutela e crescita della propria collettività, si potrebbe pensare di valorizzare il destinatario delle attività come elemento espressivo del nesso stretto richiesto, e ciò per il solo fatto che attività indirizzate ad altri soggetti non sarebbero in grado di soddisfare gli obiettivi generali che uno Stato persegue per il tramite di questi particolari enti. Allora si potrebbe

---

necessario ai fini della concessione dell'agevolazione e dunque, per la Corte, non era questione rilevante ai fini della soluzione della questione.

<sup>347</sup> Ad esempio, se uno Stato decidesse di promuovere la protezione dei monumenti storici nazionali e di agevolare gli enti che si prefiggano tale scopo, la limitazione ai soli monumenti presenti sul territorio sarebbe da considerarsi lecita perché in grado di soddisfare lo scopo perseguito e proporzionata (l'esempio è tratto da ECKER T., op. cit., p. 454-455). Allo stesso modo in caso di enti che svolgono attività di rilievo internazionale, quali associazioni umanitarie, adozioni internazionali, ecc., il criterio dovrebbe essere necessariamente diverso, dato che le loro attività si svolgono spesso al di fuori del territorio dello Stato in cui sono residenti o in cui hanno sede operativa.

ritenere che un'attività soddisfi gli interessi di uno Stato quando la collettività dello stesso sia direttamente o indirettamente beneficiata, cioè quando un'attività sia svolta precisamente per quella collettività oppure quando, pur essendo a favore di terze persone (come nel caso degli aiuti umanitari), migliori la reputazione e l'immagine della collettività del suddetto Stato<sup>348</sup>. Ma queste non sono che ipotesi, suscettibili di ampliarsi e modificarsi al variare dell'obiettivo considerato.

Rilevata l'importanza del nesso attività/interesse generale e viste l'utilità dell'attività, occorre ora soffermarsi, traendo spunto dall'ultimo caso affrontato dalla Corte, sul concetto di interesse.

---

<sup>348</sup> Si tratta comunque di un nesso che lascia aperti ugualmente dei problemi: si pensi al caso in cui l'ente sia residente nello Stato, ma sia costituito da soggetti di un altro Stato. Anche in questo caso si potrebbe ritenere che ci sia un vantaggio indiretto o sarebbe forse necessario considerare altri criteri, quali la composizione sociale dell'ente? Il rischio sarebbe, in questa ipotesi, quello di prendere in considerazione delle caratteristiche meramente formali attinenti all'ente in sé, ma inidonee a differenziare questi soggetti. Sempre problematica sarebbe anche l'individuazione della collettività destinataria dell'attività, perché il criterio potrebbe essere quello della residenza piuttosto che della nazionalità. Ancora più complesso potrebbe risultare la verifica del rispetto di questa condizione da parte dell'amministrazione finanziaria, quando ad esempio ad essere beneficiari di un'agevolazione siano enti che svolgono attività a favore di soggetti che restano anonimi (si pensi al volontariato a favore dei senzatetto o alle associazioni che offrono aiuto telefonico).

### **4.3. (segue). L'interesse specifico come elemento di differenziazione.**

Per la comprensione dell'utilità dell'interesse occorre riprendere le posizioni degli Stati presentate a tutela delle proprie agevolazioni.

Il problema delle agevolazioni fiscali (dirette o indirette) al settore *non profit* portate avanti la Corte di Giustizia è l'applicazione discriminatoria delle stesse: le agevolazioni sono concesse dagli Stati solo agli enti residenti, risultando così restrittive della libertà di circolazione dei capitali.

Secondo gli Stati non si tratterebbe, tuttavia, esattamente di discriminazioni, ma di normali differenziazioni discendenti dal fatto che ciascun ente *non profit* persegue ordinariamente gli interessi dello Stato in cui si trova. Poiché è legittimo che uno Stato agevoli solo chi si fa portatore del suo interesse, deve ritenersi altrettanto legittima l'agevolazione limitata solo agli enti stabiliti nel proprio territorio. Per gli Stati, dunque, il fatto che solo gli enti residenti perseguano un interesse generale nazionale, il proprio, costituisce elemento di per sé sufficiente a differenziare le situazioni di residenti e non.

Questa tesi non convince la Corte di Giustizia che, non solo non concorda in genere sull'idea che ogni ente persegua gli interessi dello Stato in cui risiede<sup>349</sup>, ma non ritiene neppure che il perseguimento di interessi generali nazionali consenta di operare un'utile distinzione tra gli enti. L'espressione risulta, infatti, troppo ampia e indeterminata, rivelandosi incapace di esprimere qualsiasi

---

<sup>349</sup> Si è detto, infatti, più volte che nulla vieta che un ente operi a favore di uno Stato diverso ad quello in cui è stabilito. Basti pensare in proposito alle organizzazioni di soccorso umanitario.

effettiva intenzione dello Stato e, di conseguenza, qualsiasi criterio di differenziazione degli enti<sup>350</sup>. Se non si riempie di uno specifico contenuto l'interesse generale nazionale, la spiegazione data dagli Stati si risolve in una tautologia (sono agevolati gli enti residenti perché sono residenti) e la disposizione finisce per appiattirsi sulla distinzione in base alla sede.

La teoria avanzata dagli Stati perciò non può essere accolta: quando uno Stato, per espressa previsione normativa o per prassi, applica un'agevolazione solo agli enti residenti, considerandoli gli unici in grado di perseguire l'interesse generale nazionale, in realtà, non sta differenziando gli enti sulla base dell'interesse perseguito e agevolando solo quelli che condividono i suoi obiettivi, ma li sta differenziando unicamente in base alla sede.

Quanto detto non implica, ovviamente, che le agevolazioni debbano essere applicate a tutti gli enti indistintamente. La Corte di Giustizia, infatti, accetta l'idea che gli Stati membri siano liberi di scegliere gli interessi da perseguire e di limitare tali interessi al solo ambito nazionale, e che, quindi, proprio sugli interessi si fondi la differenziazione degli enti, ma ritiene necessario che questi interessi siano realmente individuati e specificamente definiti.

---

<sup>350</sup> Dice la Corte, al punto 33 della sentenza relativa al caso austriaco, che «se è legittimo che uno Stato membro riservi la concessione di agevolazioni fiscali agli organismi che perseguono alcuni obiettivi di interesse generale, esso non può circoscrivere tale beneficio ai soli organismi stabiliti nel suo territorio». Così «Nel caso di specie, la Repubblica d'Austria dichiara che l'obiettivo di interesse generale ... è la promozione del ruolo dell'Austria quale polo scientifico e formativo ... tale obiettivo è definito in maniera tale che vi rispondano quasi tutti gli istituti di ricerca e di insegnamento che hanno la loro sede in Austria» (punto 34).

Utile, in proposito, è il suggerimento dell'Avvocato Generale in relazione all'ultimo caso deciso, secondo il quale, sebbene l'Austria (e in genere uno Stato membro), nell'individuare l'ambito di applicazione di un regime agevolativo per alcuni enti «possa esigere un certo grado di collegamento tra tali istituti e la Repubblica d'Austria, tale limitazione ... deve avvenire in linea di principio ... mediante la determinazione degli obiettivi concreti che devono essere perseguiti dagli istituti di cui trattasi»<sup>351</sup>. La specificità dell'interesse, in tal modo, oltre a contribuire alla differenziazione delle situazioni degli enti, validando così i diversi trattamenti, si rivela in grado di soddisfare gli scopi che si prefiggono gli Stati. Infatti, quando l'interesse è specifico o si traduce in un obiettivo concreto vi sono maggiori possibilità che questo, potendo essere maggiormente espressivo delle caratteristiche del territorio nazionale, sia perseguito solo da enti residenti, e che perciò si riduca il numero dei soggetti stranieri potenzialmente attratti nell'agevolazione<sup>352</sup>.

Il grado di specificità dell'interesse è in grado, così, di produrre lo stesso effetto della restrizione arbitraria basata sulla sede dell'ente, senza però determinare una violazione del Trattato, e ciò proprio in virtù della sovranità che spetta agli Stati nella scelta degli interessi meritevoli di tutela. Per questo motivo, quando la diversità di

---

<sup>351</sup> Punto 55 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale.

<sup>352</sup> Diversa sarebbe stata, perciò, sempre nel caso austriaco, la scelta di incentivare la ricerca scientifica in un determinato campo, ad esempio, la ricerca per lo studio di nuovi modelli economici, piuttosto che la ricerca medica per determinate malattie o lo studio delle valanghe, come suggerisce l'Avvocato Generale. In questo caso, infatti, la disciplina sarebbe andata a coprire potenzialmente tutti gli enti, di qualunque nazionalità, realizzanti quel tipo di ricerca.

trattamento discende unicamente dalla insindacabile scelta degli interessi meritevoli di promozione, compiuta dallo Stato, non ha alcuna importanza che l'effetto sia sostanzialmente identico all'applicazione della norma in base al criterio della sede, ossia di esclusione degli enti stranieri dalle agevolazioni.

È chiaro poi che lo Stato che, si è detto, è libero di spingersi fino alla delineazione precisa di un interesse che abbia unicamente rilievo nazionale, una volta tracciato questo interesse, non può operare distinzioni ulteriori a seconda che esso sia perseguito da un ente nazionale o meno. Così è lecito per uno Stato (come per il caso dell'Austria) volersi auto-promuovere come polo scientifico e formativo e favorire tale obiettivo mediante agevolazioni fiscali a favore di coloro che vi concorrono, ma, se è veramente questo obiettivo ad interessare lo Stato, non è altrettanto lecito (né logico) limitare l'applicazione delle agevolazioni ai soli enti residenti ed escludere enti che, pur dando un contributo allo sviluppo del polo scientifico e formativo, siano residenti altrove.

Se insomma si ritiene utile il soddisfacimento di un certo interesse, è ragionevole ritenere che la nazionalità del soggetto che lo porta avanti o che vi contribuisca sia del tutto irrilevante.

#### **4.4. Criticità delle decisioni della Corte.**

Al di là di quanto sinora detto in merito all'importanza dell'attività nel connotare l'ente e alla portata dell'interesse come fattore di differenziazione, è chiaro che, ad ogni modo, in presenza del nesso stretto

attività/interesse generale, l'ente oggetto di valutazione si porrebbe in una posizione differente rispetto agli altri, così che verrebbe meno alla fonte la discriminazione e non sarebbe necessario prendere in considerazione le cause giustificative.

Nei casi finora proposti, nessuna delle discipline esaminate risultava strutturata in modo da cogliere la particolare dimensione dell'ente di pubblica utilità all'interno di uno Stato. Le normative analizzate, a detta degli Stati interessati, avrebbero dovuto astrattamente riguardare solo gli enti operanti a favore della propria collettività (tedesca, nei primi due casi, e belga, nel terzo) o comunque del proprio Stato (nel caso dell'Austria); concretamente però le normative conducevano in un'altra direzione. Nei casi tedeschi, così come in quello austriaco, infatti, l'esenzione dai redditi fondiari e la deducibilità della donazione potevano anche premiare enti che pur essendo stabiliti in Germania o in Austria, operavano a favore di popolazioni straniere, mentre rischiavano di non essere applicate agli enti stabiliti all'estero ma svolgenti attività a favore della Germania o dell'Austria. Nel caso belga, invece, era vero che l'agevolazione era stata destinata ad enti stabiliti in genere nell'Unione europea (dunque non limitata ai soli enti nazionali), ma nel caso di enti stranieri, veniva richiesto un legame tra il *de cuius* e lo Stato di destinazione della successione, tale da mettere in atto lo stesso tipo di discriminazione non giustificata<sup>353</sup>.

---

<sup>353</sup> Anche in quel caso quindi sarebbe potuto succedere che l'entereede, seppure avente sede in uno Stato dell'Unione europea in cui il *de cuius* lavorava o risiedeva, avrebbe potuto svolgere delle attività a favore di una collettività diversa da quella belga e godere però dell'agevolazione. Al contrario, un ente stabilito in uno Stato in cui il *de cuius* non aveva alcun rapporto avrebbe potuto svolgere

Ciò detto, ci si chiede se in questo modo sia comunque scongiurato il rischio iniziale che si voleva evitare, cioè la restrizione alla libertà di circolazione di capitali<sup>354</sup>, o se piuttosto in fondo la Corte di Giustizia non abbia prodotto lo stesso risultato.

Succede, in effetti, che la restrizione non viene meno: in particolare, concedere un'agevolazione sulle imposte dirette (ma lo stesso vale per le imposte indirette) ad un ente *non profit* purché sia residente nel territorio domestico, piuttosto che ammettere l'agevolazione per un ente *non profit*, indipendentemente dalla sua residenza, purché svolga attività a favore della collettività domestica<sup>355</sup>, potrebbe produrre sostanzialmente la stessa restrizione. Tuttavia, mentre nel primo caso la limitazione discende da una considerazione del tutto arbitraria, per le ragioni già esposte, nel secondo caso la limitazione discende da quello che è il potere degli Stati membri di scegliere la propria politica di *welfare* e le relative agevolazioni e pertanto non è contestabile.

Un altro possibile rischio della posizione esaminata potrebbe essere quello di imbrigliare e condizionare eccessivamente l'attività degli enti, complicandone

---

attività a favore della collettività belga, ma non godere dell'agevolazione.

<sup>354</sup> In proposito bisogna considerare che mentre nei casi delle imposte di successione e donazioni (come accaduto nei casi affrontati), il punto di vista da assumere è quello del soggetto testatore o donante, perché è sua la libertà che viene limitata. Nel caso, invece, di imposte sul reddito, il riguardo è all'ente stesso che può essere limitato nell'investimento dei propri capitali.

<sup>355</sup> Ciò nel caso in cui si scelga, ad esempio, come criterio espressivo del più volte citato nesso, quello del destinatario dell'attività. La stessa considerazione vale, verosimilmente, con gli altri criteri.

l'operato e minandone i risultati. La scriminante del nesso è, infatti, strettamente legata all'individuazione degli interessi generali dello Stato. Sugli interessi, come visto, gli Stati potrebbero logicamente concentrarsi per raggiungere lo scopo più volte dichiarato, ossia quello di favorire soltanto gli enti operanti a proprio vantaggio. Più l'obiettivo è dettagliato e specificamente legato al territorio, più il criterio è stretto, più è difficile che tale criterio possa essere soddisfatto da enti terzi allo Stato in questione. Contemporaneamente, però, questa ristrettezza condizionerebbe notevolmente le scelte operative degli enti *non profit* che, è vero sì che operano solo in via sussidiaria rispetto al mercato e allo Stato, ma sono pur sempre enti che nascono e si sviluppano grazie all'azione, perlopiù, di volontari, della loro sensibilità a determinate problematiche e del loro diritto di associazione.

Queste criticità potrebbero superarsi adottando una diversa soluzione, cioè il riconoscimento delle finalità sociali degli enti indipendentemente dalla loro sede, dalla loro attività, dai destinatari della loro attività e in sostanza indipendentemente dalla loro integrazione nella vita nazionale, e avendo riguardo perciò alla sola meritevolezza del fine. A ciò conseguirebbe l'applicazione indistinta delle agevolazioni. Si tratta di un'opzione sostenibile però solo nel caso in cui si accetti una concezione generale degli interessi sociali ed una nozione "globalizzata" della collettività. Se, infatti, si ritiene che un soggetto è parte non della sola comunità territoriale in cui risiede, ma di una collettività più ampia (quantomeno europea), allora si può ritenere anche che un'attività volta alla tutela e promozione degli interessi generali, raggiunga il proprio scopo indipendentemente dal collegamento con

uno Stato<sup>356</sup>. Scelta questa che spetta però agli Stati membri mettere in atto o, unitariamente, attraverso l'armonizzazione delle proprie legislazioni, oppure, gradatamente e personalmente attraverso le proprie scelte normative.

### **5. La giustificazione delle discriminazioni: precisazioni sui motivi imperativi di interesse generale e sulla proporzionalità.**

Nella valutazione della compatibilità della norma nazionale con i principi comunitari, in presenza di discriminazione, come successo nei casi finora affrontati dalla Corte, è necessario verificare se sia possibile giustificare le disposizioni discriminatorie per la presenza di motivi imperativi di interesse generale e per la proporzionalità della misura stessa.

Sempre partendo dall'esame dei casi più volte citati possono compiersi alcune riflessioni anche sui motivi imperativi di interesse generale e sul concetto di proporzionalità. A tal fine, viene in rilievo l'ultima pronuncia riguardante la Repubblica d'Austria.

L'Austria, per giustificare la discriminazione nei confronti degli enti non residenti ha sostenuto che, il perseguimento dei propri obiettivi, ossia la promozione della ricerca e dello sviluppo e la promozione della formazione nazionale, costituivano comunque motivi imperativi di interesse generale. In risposta la Corte ha negato ciò,

---

<sup>356</sup> In tal senso anche ECKER T., op. cit., p. 455.

seguendo diversi ragionamenti per le due finalità indicate come motivi imperativi.

C'è da considerare, infatti, che gli interessi perseguiti da uno Stato, sia che vengano richiamati per delimitare l'ambito di applicazione di una disposizione, sia che vengano presentati come motivi imperativi di interesse generale, non potranno mai entrare in contrasto con gli obiettivi dell'Unione europea. Nel caso di specie è proprio accaduto questo: da una parte, l'Unione europea ha deciso di creare uno spazio di ricerca unico, incentivando la collaborazione tra gli enti e lo sviluppo della ricerca all'interno di tutti gli Stati membri; mentre, dall'altra, l'Austria ha scelto di favorire l'eccellenza della sola ricerca austriaca, a discapito (seppure involontario) della ricerca negli altri Stati. Il contrasto tra le due posizioni non può che risolversi a favore dell'Unione europea.

Altro ragionamento è stato, invece, compiuto per il fine di promozione della formazione nazionale. In questo caso, la Corte ha ammesso la possibilità che in linea di principio questo interesse possa costituire motivo imperativo di interesse generale, ma non ha dato maggiori spiegazioni sul punto<sup>357</sup>, ritenendo comunque di poter risolvere la questione sotto il profilo della proporzionalità.

La normativa è proporzionata se risulta idonea, necessaria e congrua al raggiungimento del suo scopo. A tal fine non basta dimostrare che una disposizione diversa da quella attuata non consentirebbe di raggiungere il risultato sperato, perché occorre provare che quello specifico obiettivo perseguito non potrebbe essere raggiunto senza

---

<sup>357</sup> A differenza della politica di ricerca, la formazione resta al di fuori degli scopi specifici e di intervento diretto del Trattato ed è ancora pieno appannaggio degli Stati membri.

esattamente quella disposizione attuata (e controversa) e comunque con mezzi meno restrittivi<sup>358</sup>.

La spiegazione data generalmente dagli Stati risiede sostanzialmente in ragioni di coerenza fiscale (di cui si è in parte già detto) e, in particolare, nel fatto che in caso di applicazione delle agevolazioni anche a favore degli enti stranieri, vi sarebbe uno spostamento parziale delle risorse finanziarie verso l'esterno, con conseguenti minori risorse a disposizione per gli enti nazionali. Alla luce di quanto sopra detto, questo tipo di spiegazione, fondato su sommarie ragioni di bilancio, non è evidentemente in grado di soddisfare i canoni della proporzionalità. Quello che occorre è una prova in positivo della necessità di attuare una discriminazione e non una prova *a contrario* tratta dagli effetti del trattamento paritario.

Il ragionamento degli Stati, che è comunque di fondo comprensibile, dovrebbe essere perciò ampliato per poter rispettare il canone della proporzionalità. Se per l'attuazione di un determinato fine occorre una certa quantità di risorse finanziarie, e queste risorse non sono già né nella disponibilità degli stessi enti né tanto meno nel bilancio statale, è chiaro che l'unica possibilità di finanziamento risiede nel settore privato. A questo punto, se la deducibilità delle donazioni (o qualsiasi altra disposizione) a favore dei soli enti nazionali consente di recuperare esattamente l'ammontare mancante per il pieno soddisfacimento del fine, mentre la deducibilità estesa a tutti, sottrae agli enti nazionali quanto finanziariamente

---

<sup>358</sup> Punto 38 della sentenza austriaca: occorre provare che l'obiettivo dello Stato «non potrebbe essere realizzato senza la disposizione controversa e con l'utilizzo di mezzi meno restrittivi sotto il profilo della possibilità per i contribuenti ... di scegliere i beneficiari delle donazioni che essi intendono effettuare».

necessario, si può concludere che la disposizione applicata in modo discriminatorio sia proporzionata. Nel caso contrario, invece, e cioè nel caso in cui, a fronte di un'agevolazione limitata territorialmente, vi siano già risorse sufficienti per il raggiungimento del fine, o comunque le risorse indirizzate all'esterno siano di misura tale da non erodere quanto necessario agli enti nazionali, la norma non può ritenersi proporzionata<sup>359</sup>.

Presupposto di questa prova è la possibilità, prima, di quantificare esattamente le risorse necessarie per il raggiungimento di un fine e, poi, anche di prevedere il gettito conseguibile mediante donazioni. Verifiche che però sono, se non impossibili, quanto meno particolarmente impegnative da compiere. La prima, infatti, è piuttosto incerta per due ordini di ragioni: in primo luogo, soprattutto con riferimento a settori quali quello dell'assistenza sociale piuttosto che della beneficenza o del volontariato, non è semplice individuare esattamente le azioni da svolgere ed il loro costo; in secondo luogo, si deve considerare che comunque si sta parlando di attività svolte da diversi soggetti, con varie caratteristiche organizzative, diversi livelli di azione e di efficienza operativa e diversi costi.

La seconda quantificazione, invece, dipende in realtà anche da fattori di natura personale, che non rendono agevolmente stimabile le entrate.

---

<sup>359</sup> Si ricorda che in questa ipotesi vi sarebbe sullo sfondo un motivo imperativo di interesse generale in base al quale cioè la Corte potrebbe accettare l'idea dell'applicazione discriminatoria della norma in forza di una ragione superiore rispetto alla tutela delle libertà fondamentali, e dunque riconoscendo in un certo senso il diverso valore, per lo Stato, dell'ente residente dall'ente non residente.

In assenza di altre ragioni che siano in grado di spiegare la proporzionalità della misura, la difficoltà di fornire questo tipo di prova contabile per giustificare disposizioni di agevolazione a favore di certi enti dovrebbe spingere gli Stati, che vogliono confinare le proprie agevolazioni ai propri enti, ad intervenire sulla formulazione della norma in modo da portarla in linea con le precedenti indicazioni della Corte, quelle appunto che consentono di escludere a priori la discriminazione. Così, ad esempio, nell'ultimo caso giudicato, se l'interesse alla formazione fosse stato tradotto in uno specifico interesse (come, si ritiene avrebbe potuto essere, la diffusione della cultura tra gli adolescenti o la necessità di far raggiungere a tutti gli austriaci un livello minimo di istruzione), o in una precisa attività richiesta agli enti di formazione (come l'istituzione di corsi specifici), vi sarebbe stata la possibilità di giustificare l'applicazione differenziata dell'agevolazione.

## **6. Le prospettive degli Stati membri e la situazione italiana.**

Nei casi finora affrontati, nonostante la *ratio* delle norme di agevolazione per il *non profit* sia apparsa in genere legittima e le ragioni degli Stati tutto sommato accettabili, le disposizioni adottate si sono rivelate incapaci di darle attuazione<sup>360</sup>. Le norme sono apparse infatti

---

<sup>360</sup> L'errore in cui sono incorsi i legislatori europei è comunque spiegabile: le disposizioni, infatti, hanno come punto di riferimento una figura di ente *non profit* legato al territorio, come lo erano inizialmente questi soggetti. In presenza di un forte legame ente-

discriminatorie e, seppure astrattamente giustificabili, comunque non in linea con il principio di proporzionalità perché inidonee a raggiungere lo scopo e, pertanto, parimenti vietate.

Tenendo a mente le due fasi in cui si deve articolare il ragionamento della Corte in presenza di discriminazioni e restrizione delle libertà di circolazione, si è avuto modo di vedere, con riferimento alla comparabilità, che nonostante l'importanza del nesso attività/interesse generale per individuare le condizioni e i limiti applicativi della agevolazioni, le sentenze non abbiano dato un contributo per connotarlo in maniera dettagliata. Questo aspetto, perciò, resta definito ancora solo in negativo (la sede non è un legame espressivo del rapporto attività/interesse generale) e non anche in positivo.

Più utile, invece, si è rivelata l'indicazione data in relazione agli interessi. Infatti, per gli Stati che vogliono limitare le agevolazioni ai soli enti nazionali<sup>361</sup>, la specificazione degli interessi costituisce un buon punto di partenza per la costruzione di un regime conforme al diritto comunitario, anche se l'interesse o obiettivo

---

territorio si poteva sostanzialmente presumere che gli enti nazionali svolgessero attività a favore del proprio Stato di residenza, quindi il criterio della sede operativa era perlopiù corretto. La globalizzazione però ha investito anche le attività sociali e gli enti *non profit* che oggi si impegnano sempre più su fronti transnazionali e raccolgono fondi e redditi anche al di fuori del proprio territorio. La vecchia presunzione non è dunque più in grado di esprimere il rapporto tra l'ente e lo Stato in cui ha sede ed è per questo che occorre, invece, avere riguardo ad un elemento più sostanziale, quale l'attività svolta dall'ente.

<sup>361</sup> È chiaro infatti che nulla di tutto ciò si rende necessario qualora l'agevolazione sia destinata o per espressa previsione normativa o per prassi a tutti gli enti indipendentemente dalla loro sede.

specifico dovrebbe essere continuamente aggiornato, rischiando, al contrario, di diventare in breve tempo anacronistico.

L'interesse specifico, a questo punto, potrebbe essere individuato o direttamente all'interno della norma agevolativa o indirettamente mediante la specificazione dell'attività. Si tratta, comunque, a ben vedere di due soluzioni di pari valore considerato il legame tra i due elementi, ossia la funzionalità dell'attività al soddisfacimento dell'interesse, così che la scelta dell'una o dell'altra opzione dovrebbe dipendere solo dalla più agevole individuazione, caso per caso, delle caratteristiche dell'uno o dell'altra. Così nel settore della ricerca, sarebbe più semplice esprimere l'interesse perseguito (che poi coincide con il campo d'indagine di un ente e dunque con la sua attività), mentre in settori sociali o assistenziali, la definizione dell'interesse potrebbe risultare più complessa, preferendosi perciò delimitare l'attività<sup>362</sup>. In ogni caso, comunque, l'interesse scelto non potrà essere evidentemente contrario agli obiettivi stabiliti dal Trattato<sup>363</sup>.

L'operare in senso opposto a queste indicazioni, rischierebbe invece di porre uno Stato membro nella posizione di dover provare la proporzionalità della propria disciplina (sempre ammesso che sussista un motivo imperativo di interesse generale), compito che però, per le ragioni già evidenziate, si rivela oltremodo difficoltoso.

---

<sup>362</sup> Nel caso austriaco, l'Avvocato Generale suggeriva la ricerca delle valanghe. L'Italia ad esempio potrebbe favorire gli studi scientifici relativi ai terremoti o, in materia ambientale, alla tutela dei fondali del bacino Mediterraneo.

<sup>363</sup> Resta fermo, invece, quanto prima detto sui rischi dell'adozione di questo criterio (paragrafo 4.4.).

Certo è che l'interferenza che si crea in questo campo tra le libertà economiche garantite dal Trattato e le prerogative che i singoli Stati membri hanno mantenuto nel settore del *welfare* e nella individuazione degli interessi sociali meritevoli di tutela, rendono più complicato il ruolo della Corte. Finora essa ha evitato di generalizzare l'applicazione delle agevolazioni fiscali al *non profit*, tentando invece di limitare, seppure in modo molto approssimativo, il potere/diritto degli Stati membri in maniera tale che non sia utilizzato in modo discriminatorio e arbitrario. Ha lasciato però agli Stati la scelta di "nazionalizzare" o "globalizzare" i propri interessi sociali. L'effetto è stato duplice. Da una parte e nell'immediato, infatti, a causa della formulazione delle norme nazionali (o forse della errata interpretazione riportata dai giudici nazionali remittenti<sup>364</sup>) l'applicazione è risultata essere generalizzata a tutti gli enti perseguenti determinati obiettivi al di là della residenza e del rapporto con lo Stato. Dall'altra parte, alcuni Stati si sono attivati per correggere le proprie disposizioni, sollecitati anche dalle procedure intraprese nei loro confronti dalla Commissione<sup>365</sup>.

---

<sup>364</sup> Sulla esistenza dei contrasti giurisprudenziali e dottrinali in Germania a proposito del rilievo della nazionalità della collettività beneficiaria delle attività dell'ente si veda VON HIPPEL T., op. cit., p. 154 e ss.

<sup>365</sup> La Commissione europea ha deciso di recente di adire la Corte di Giustizia ritenendo che la disposizione olandese che agevola le donazioni a favore degli enti *non profit* purché essi siano registrati in Olanda, sia discriminatoria e sproporzionata (Commissione Europea, comunicato stampa, 6-4-2011, n. IP/11/429). Altre procedure riferite al trattamento fiscale degli enti *non profit* sono state aperte contro Estonia (Commissione Europea, comunicato stampa, 27-11-2008, n. IP/08/1818), Belgio (Commissione

Un percorso simile, di revisione e correzione delle disposizioni, dovrebbe essere seguito anche nel nostro Stato. Alla luce di quanto sin qui detto, infatti, anche le nostre disposizioni non si discostano da quelle finora vagliate o dalla Commissione europea o dalla Corte di Giustizia.

Con riferimento alle disposizioni del *tuir*, in particolare, ma altrettanto potrebbe dirsi per l'art. 6 del d.p.r. 601/1973, sussistono delle differenze di trattamento tra enti residenti e non. In sostanza, infatti, i soggetti non commerciali e non residenti non si vedono applicate le stesse disposizioni dei soggetti non commerciali e residenti (quelle appunto degli artt. 143 e seguenti, in particolare con riferimento alle eventuali attività secondarie e commerciali svolte in Italia e connesse in diverso modo alle finalità sociali dell'ente), pertanto subiscono un onere di tassazione maggiore, rispetto ai pari italiani.

La disparità di trattamento, anche per la nostra normativa, deriva unicamente dalla residenza e presenta *ratio* simili a quelle sinora esposte dagli altri Stati innanzi alla Corte di Giustizia, per questo, anche la nostra normativa, qualora sottoposta a giudizio, rischia di essere ugualmente etichettata come discriminatoria. Neppure nel nostro caso, peraltro, sarebbe possibile addurre motivi imperativi di interesse generale più qualificanti rispetto a quelli sinora prospettati, così che le disposizioni discriminatorie non potrebbero neppure essere giustificate.

---

Europea, comunicato stampa, 6-4-2011, n. IP/11/425), Olanda (Commissione Europea, comunicato stampa, 30-9-2010, n. IP/10/1252; Commissione Europea, comunicato stampa, 18-3-2010, n. IP/10/300), Francia (Commissione Europea, comunicato stampa, 20-11-2009, n. IP/09/1764).

Resterebbe, invece, esclusa dalla incompatibilità con il Trattato, la disciplina delle Onlus, considerato che, come anticipato, la iniziale diversità di trattamento tra enti residenti e non, è stata negli ultimi anni superata.

## Bibliografia

AMATO G. - EHLERMANN C.D., *EC competition law: a critical assessment*, Hart Publishing Oxford, 2007.

AMATUCCI A., *Trattato di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1996.

AMATUCCI F., *I requisiti di “non commercialità” dell’attività svolta dalle fondazioni bancarie per il riconoscimento delle agevolazioni fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 134.

ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffré, Milano, 1996.

ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale*, Guerini e associati, Milano, 2005.

ARTONI R. (a cura di), *Gli enti non profit. Aspetti tributari*, Cedam, Padova, 1996.

AVERY JONES J., *Does “Enterprise” in the OECD Model Mean “Business”?*, in *Bulletin*, 2006, p. 476-479.

BACON K., *European Community law of state aid*, Oxford University Press, 2009.

BARTOSCH A., *Is there a need for a rule of reason in European state aid law? Or how to arrive at a coherent concept of material selectivity?*, in *CML Rev.*, 2010, p. 729-752.

BARTOSCH A., *Social housing and European state aid control*, in *E.C.L.R.*, 2007, 28(10), p. 563-570.

BASILAVECCHIA M., *Sono imponibili le prestazioni rese dal bar di un circolo sportivo*, in *Corr. Trib.*, 2006, p. 41.

BATER P., *International Tax Issues Relating to Non-profit Organizations and Their Supporters*, in *Bulletin*, 2006, p. 452-465.

BECKER F., *Case C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer v. Finanzamt München für Körperschaften, Judgement of the Court (Third Chamber) of 14 September 2006*, in *CML Rev.*, 2007, 44, p. 803-816.

BELHAJ S. - VAN DE GRONDEN J.W., *Some room for competition does not make a sickness fund an undertaking. Is EC competition law applicable to the health care sector? (Joined cases C-264/01, C-306/01, C-453/01 and C-355/01 AOK)*, in *E.C.L.R.*, 2004, 25(11), p. 682-687.

BOEGER N., *Solidarity and EC competition law*, in *E.L. Rev.*, 2007, 32(3), p. 319-340.

BOUSIN J. - PIERNAS J., *Developments in the Notion of Selectivity*, in *E.St.A.L.*, 2008, p. 634-653.

BUZZACCHI C., *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Giuffrè, Milano, 2011.

CASTALDI L., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Giappichelli, Torino, 1999.

CASTALDI L., *Onlus: detenzione di partecipazioni societarie ed esercizio di attività commerciale*, in *Enti non profit*, 2005.

CRISCUOLO A., *The state in a liberal market economy: a private investor and creditor or a public authority?*, in *E.L. Rev.*, 1999, 24(5), p- 531-539.

D'SA R.M., *When is aid not State aid? The implication of the English Partnerships decision for European competition law and policy*, in *E.L. Rev.*, 2000, 25(2), p. 139-156.

DE BEYS J., *Aide d'Etat et financement des services publics*, in *J.T.D.E.*, 2006, 125(14), p. 1-10.

DE DOMINICIS M., *Concorrenza e nozione d'impresa nella giurisprudenza comunitaria*, Editoriale scientifica, Napoli, 2005.

DEHNE A. - FRIEDRICH P. - WOON NAM C. - PARSCHE R., *Taxation of Nonprofit Associations in an International Comparison*, in *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 2008, 37, p. 709-729.

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffré, Milano, 2006.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Giuffré, Milano, 2004.

DICKINSON F., *CFE Forum 27 April 2006 Summary Report*, in *European Taxation*, 2006, p. 339-344.

DONY M. - RENARD F. - SMITS C., *Contrôle des aides d'état*, Editions de l'Université de Bruxelles, 2007.

DONY M., *Les aides d'Etat (année 1999)*, in *J.T.D.E.*, 2000, p. 106-118.

DONY M., *Les aides d'Etat (année 2000)*, in *J.T.D.E.*, 2001, p. 110-126.

DONY M., *Aides d'Etat (année 2001)*, in *J.T.D.E.*, 2002, p. 117-133.

DONY M., *Aides d'Etat (année 2002)*, in *J.T.D.E.*, 2003, p. 135-150.

DONY M., *Aides d'Etat (année 2003)*, in *J.T.D.E.*, 2004, p. 135-152.

DONY M., *Aides d'Etat (année 2004)*, in *J.T.D.E.*, 2005, p. 141-153.

DONY M., *Aides d'Etat (année 2005)*, in *J.T.D.E.*, 2006, p. 135-151.

DONY M., *Aides d'Etat (année 2006)*, in *J.T.D.E.*, 2007, p. 140-150.

DONY M., *Aides d'Etat (1<sup>er</sup> janvier 2007 - 31 décembre 2007)*, in *J.D.E.*, 2008, p. 148-153.

DONY M., *Aides d'Etat (1<sup>er</sup> janvier - 31 décembre 2008)*, in *J.D.E.*, 2009, p. 137-145.

DONY M., *Aides d'Etat*, in *J.D.E.*, 2010, p. 146-154.

DORIGO S., *La potestà degli stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib. int.*, p. 959-982.

ECKER T., *Taxation of Non-Profit Organizations with Multinational Activities - The Stauffer Aftermath and Tax Treaties*, in *Intertax*, 2007, vol. 35, n. 8/9, p. 450-459.

EHLERMANN C.D., *European Community competition policy, public enterprise and the cooperative, mutual and nonprofit sector*, Report of the XIX International Congress of CIRIEC, 1992, p. 555-571.

EICKER K., *Do the basic freedoms of the EC Treaty also require an amendment to the national tax laws on charities and non-profit organisations?*, in *EC Tax Review*, 2005, 3, p. 140-144.

FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffr , Milano, 2008.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Padova, 2010.

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Cedam, Padova, 2010.

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2003.

FANTOZZI A. (a cura di), *Commentario breve al testo unico delle imposte sui redditi*, Cedam, Padova, 2010.

FAULL J. - NIKPAY A., *The EC law of competition*, Oxford University Press, 2007.

FEDELE A. (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, Cedam, Padova, 1998.

FEDELE A., *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 333.

FICARI V., *Attivit  commerciale non principale ed agevolazione irpeg ad enti associativi con fini di lucro*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, p. 137.

FICARI V., *Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativa nella tassazione delle associazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, p. 808.

FICARI V., *Enti "non profit" ed impresa: spunti dalla disciplina fiscale delle fondazioni musicali*, in *Boll. Trib.*, 1997, p. 507.

FICARI V., *La disciplina fiscale delle attività delle fondazioni bancarie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, p. 775.

FRANSONI G., *I criteri e principi direttivi della legge delega relativi ai soggetti passivi delle nuove imposte sui redditi (con particolare riferimento agli enti non commerciali)*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 2015.

FRANSONI G., *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato*, Pacini editore, Pisa, 2007.

FREDMAN S., *Transformation or Dilution: Fundamental Rights in the EU Social Space*, in *E.L.J.*, 2006, vol. 12, n. 1, p. 41-60.

GALLO F., *Fondazioni e fisco*, in *Rass. Trib.*, 2004, p. 1159.

GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, il Mulino, Bologna, 2007.

GALLO F., *I soggetti del libro primo del codice civile e l'irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 347.

GENDRON P.-P., *Value Added Tax Treatment of Public Sector Bodies and Non-Profit Organizations: A Developing Country Perspective*, in *Bulletin*, 2005, p. 514-526.

GEORGOPOULOS T., *Can Tax Authorities Scrutinise the Ideas of Foreign Charities? The ECJ's Persche Judgement and Lessons from US Tax Law*, in *E.L.J.*, 2010, vol. 16, n. 4, p. 458-476.

GIARMOLEO V., *Attività commerciale ed enti non profit*, Cedam, Padova, 2003.

GIOVANNINI A., *Enti del terzo settore: linee sistematiche di riforma*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 137.

GIOVANNINI A., *Lucro e impresa individuale nelle imposte*, in *Rass. Trib.*, 2008, p. 1680.

GOLFINOPOULOS C., *Concept of selectivity criterion in state aid definition following the Adria-Wien judgement - measures justified by the "nature or general scheme of a system"*, in *E.C.L.R.*, 2003, 24(10), p. 543-549.

GORECKI P. - MACKAY N., *Hemat v Medical Council: its implication for Irish and EU competition law*, in *E.C.L.R.*, 2007, 28(5), p. 285-293.

HAFFNER A., *United States Postal Service v Flamingo Industries (USA) Ltd: does the USA have the answer to the "undertaking problem" in Europe?*, in *E.C.L.R.*, 2005, 26(7), p. 397-402.

HAKENBERG W. - ERLBACHER F., *State aid law in the European courts in 2001 and 2002*, in *E.C.L.R.*, 2003, 24(9), p. 431-448.

HANCHER L. - OTTERVANGER T. - VAN SLOT P. - RUBINI L., *EC State Aids - Third Edition*, in *E.L. Rev.*, 2008, 33(4), p. 606-610.

HANCHER L. - ROBERTSON A., *EC state aids*, in *E.C.L.R.*, 2000, 21(7), p. 342.

HANCHER L., *State aids and judicial control in the European Community*, in *E.C.L.R.*, 1994, 15(3), p. 134-150.

HANSEN M. - VAN YSENDYCH A. - ZUHLKE S., *The coming of age of EC state aid law: a review of the principal developments in 2002 and 2003*, in *E.C.L.R.*, 2004, 25(4), p. 202-233.

HEIDENBAUER S., *Charity Crossing Borders. The Fundamental Freedoms' Influence on Charity and Donor Taxation in Europe*, Wolters Kluwer, 2011.

HELIOS M., *Taxation of non-profit organizations and EC law*, in *EC Tax Review*, 2007, 2, p. 65-73.

HEMELS S.J.C., *The Implications of the Walter Stauffer Case for Charities, Donors and Governments*, in *European Taxation*, 2007, 1, p. 19-21.

IDOT L., *L'intérêt général : limite ou pierre angulaire du droit de la concurrence ?*, in *J.T.D.E.*, 2007, 142(15), p. 225-231.

I.F.A., *Cahiers de droit fiscal international - Taxation of non-profit organizations*, vol. 84.a, 1999.

INGRAO G., *La determinazione del reddito imponibile delle società sportive, delle associazioni sportive dilettantistiche e delle Onlus sportive*, in *Rass. Trib.*, 2001, p. 1530.

INGROSSO M. - BUCCICO C., *State aid, selective fiscal measures and co-operatives: the prejudicial indictment to the Court of Justice*, in corso di pubblicazione, 2011.

INGROSSO M., *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali*, Giappichelli, Torino, 2011.

INGROSSO M.-TESAURO G., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Jovene editore, Napoli, 2009.

INTERDONATO M., *Alcune osservazioni sul decreto di riforma del regime tributario degli enti non commerciali: attività principale, attività prevalente e finalità antielusive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, p. 221.

JAEGER P.- DENOZZA F. - TOFFOLETTO A., *Appunti di diritto commerciale – Impresa e società*, Giuffrè, Milano, 2006.

JOHNSON M.F., *Differential Taxation of for-Profit and Nonprofit Firms: A Computational General Equilibrium Approach*, in *Public Finance Review*, 2003, 31, p. 623-646.

KEPPENNE J.-P., *Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat*, in *J.T.D.E.*, 2000, 66(8), p. 25-34.

KOELE I.A., *How Will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers?*, in *European Taxation*, 2007, p. 409-418.

KRAJEWSKI M. - FARLEY M., *Limited competition in national health systems and the application of competition law: the AOK Bundesverband case*, in *E.L. Rev.*, 2004, 29(6), p. 842-851.

KRAJEWSKI M. - FARLEY M., *Non-economic activities in upstream and downstream markets and the scope of competition law after FENIN*, in *E.L. Rev.*, 2007, 32(1), p. 111-124.

KURCZ B.-VALLINDAS D., *Can general measures be ... selective? Some thoughts on the interpretation of a state aid definition*, in *CML Rev.*, 2008, p. 159-182.

LAROMA JEZZI P., *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2004, 1, p. 91.

LASOK K.P.E., *When is an undertaking not an undertaking?*, in *E.C.L.R.*, 2004, 25(7), p. 383-385.

LEO M., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Giuffré, Milano, 2010.

LONGDIN L., *Anti-competitive practices in non-profit organisation*, in *E.C.L.R.*, 1990, 11(2), p. 575-579.

LOUIS J.-V. - RODRIGUES S. (a cura di), *Les services d'intérêt économique général et l'Union européenne*, Bruylant, 2006.

LOURI V., *'Undertaking' as a Jurisdictional Element for the Application of EC Competition Rules*, in *Legal Issues of European Integration*, 2002, 29 (2), p. 143-176.

LOURI V., *The FENIN Judgement: The Notion of Undertaking and Purchasing Activity*, in *Legal Issues of European Integration*, 2005, 32 (1), p. 87-97.

MANKIWI N. G., *Principi di economia*, Zanichelli, Bologna, 2002.

MANUNZA E.R., *Privatised services and the concept of “bodies governed by public law” in EC directives on public procurement*, in *E.L. Rev.*, 2003, 28(2), p. 273 - 282.

MÉGRET J., *Le droit de la Communauté économique européenne, vol. 4 - Concurrence*, Editions de l'Université de Bruxelles, 1972.

MICELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1984.

MISCALI M., *Contributo allo studio dei profili costituzionali del principio di sussidiarietà fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 949-960.

MICHEAU C., *Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice*, in *EC Tax Review*, 2008, n. 6, p. 276-284.

MONTI A., *La disciplina degli enti non commerciali: la nozione di reddito complessivo (art. 108) ed il problema degli enti di tipo associativo*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Cedam, Padova, 1988.

MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973.

MOSCHETTI F. (a cura di), *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1993.

MOSCHETTI F., voce “*Capacità contributiva*”, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, Roma, 1988.

NICOLAIDES P., *Compensation for public service obligations: the floodgates of state aid?*, in *E.C.L.R.*, 2003, 24(11), p. 561-573.

NICOLAIDES P., *Fiscal State Aid in the EU: The Limits of Tax Autonomy*, in *W. Comp.*, 2004, p. 365-396.

NICOLAIDES P., *Distortion of competition in the field of state aid: from unnecessary aid to unnecessary distortion*, in *E.C.L.R.*, 2010, 31(10), p. 402-409.

NICOLAIDES P., *State Aid, Advantage and Competitive Selection: What Is a Normal Market Transaction?*, in *E.St.A.L.*, 2010, p. 65-78.

NUZZO E., *Questioni in tema di tassazione degli enti non economici*, in *Rass. Trib.*, 1985, p. 107.

NUZZO E., *La Cappella del Tesoro di S. Gennaro ed il concetto fiscale di attività commerciale*, in *Rass. Trib.*, 1999, p. 205.

PARISH M., *On the private investor principle*, in *E.L. Rev.*, 2003, 28(1), p. 70-89.

PERRONE L.-BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2006.

PEZZINI B.-SACCHETTO C. (a cura di), *Il dovere di solidarietà*, Giuffrè, Milano, 2005.

PONZANELLI G., *Gli enti collettivi senza scopo di lucro*, Giappichelli, Torino, 1996.

PROSSER T. - BAILEY D., *The limits of Competition Law - Markets and Public Services*, in *E.L. Rev.*, 2006, 31(2), p. 271-273.

PROTO A.M., *Attività istituzionali ed enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, in *Rass. Trib.*, 1990, p. 316.

PROTO A.M., *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, p. 881.

PROTO A.M., *Onlus ed enti non commerciali*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 582.

PROTO A.M., *La fiscalità degli enti non societari*, Giappichelli, Torino, 2003.

QUIGLEY C., *European state aid law and policy*, Hart Publishing Oxford, 2009.

RESCIGNO P. (a cura di), *Le fondazioni in Italia e all'estero*, Cedam, Padova, 1989.

RIGANO F., *La libertà assistita. Associazionismo privato e sostegno pubblico nel sistema costituzionale*, Cedam, Padova, 1995.

ROTH QC P. - ROSE V., *Bellamy & Child: European Community law of competition*, Oxford University Press, 2008.

ROSSI-MACCANICO P., *European Commission Competence in Rewieiving Direct Business Tax Measures*, in *EC Tax Review*, 2009, n. 5, p. 221-235.

ROSSI-MACCANICO P., *The Gibraltar Judgement and the Point on Selectivity in Fiscal Aids*, in *EC Tax Review*, 2009, n. 2, p. 67-75.

ROSSI-MACCANICO P., *From the Advocate General still not the last word on distinguishing selectivity from harmful tax competition*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2011, n. 2, p. 637-657.

RUSHTON M., *Why Are Nonprofits Exempt From the Corporate Income Tax?*, in *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 2007, p. 662-675.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Giuffr , Milano, 2007.

RUSSO P., *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 313

SACCHETTO C., (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, Torino, 2011.

SALVINI L. (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, Cedam, Padova, 2007.

SÁNCHEZ RYDELSKI M., *Distinction between State Aid and General Tax Measures*, in *EC Tax Review*, 2010, n. 4, p. 149-155.

SANTA MARIA A. (a cura di), *Concorrenza e aiuti di Stato*, Giappichelli, Torino, 2006.

SCHÖN W., *Taxation and state aid law in the European Union*, in *CML Rev.*, 1999, p. 911-936.

SOLTESZ U. - BIELESZ H., *Judicial review of state aid decisions - recent developments*, in *E.C.L.R.*, 2004, 25(3), p. 133-152.

STEVENS S., *Tax Aid and Non-profit Organizations*, in *EC Tax Review*, 2010, n. 4, p. 156-169.

STUART E.G., *Recent developments in EU law and policy on state aids*, in *E.C.L.R.*, 1996, 17(4), p. 226-239.

SUTTER F.P., *The Adria Wien Pipeline Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters*, in *European Taxation*, 2001, p. 239-250.

SZYDLO M., *Leeway of Member States in Shaping the Notion of an 'Undertaking' in Competition Law*, in *World Competition*, 2010, vol. 33, n. 4, p. 549-568.

TABET G., *Nuova disciplina tributaria degli enti non profit*, in *Boll. Trib.*, 1999, p. 103.

TALON J.-F., *La justification des entraves fiscales*, in *Revue des Affaires Europeennes/Law & European Affairs*, 2007-2008, 1, p. 41-56.

TEIXEIRA G., *Non-Governmental Organizations: Some Tax Considerations*, in *Intertax*, 2000, vol. 28, n. 4, p. 148-152.

TESAURO F. (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Utet, Torino, 1996.

TESAURO F., *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, in *TributImpresa*, 2005, 2.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Utet, Torino, 2011.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Utet, Torino, 2008.

TORRENTE A. - SCHLESINGER P., *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, Milano, 2004.

TUNDO F., *Intorno al regime delle Onlus nell'ambito degli enti non profit*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, p. 844.

URICCHIO A., *Gli enti associativi nell'Irpeg*, in *Boll. Trib.*, 1999, p. 1359.

URICCHIO A., *Le attività remunerate delle associazioni di promozione sociale e la formazione del reddito imponibile*, in *Boll. Trib.*, 2008, p. 1376.

VERRIGNI C., *Natura giuridica delle ATER e agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi*, in *Riv. Dir. Trib.*, II, 2011, p. 275.

WADDINGTON L., *The application of the Community state aid rules to voluntary organisations*, in *Legal Issues of European Integration*, 1998, vol. 25, n. 1, p. 59-91.

WALKER M.A. - SIPULT L.F., *Nonprofit Sales Tax Exemption: Where Do States Draw the Line?*, in *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 2010, p. 1-15.

WINTER J.A., *Re(de)fining the notion of state aid in article 87(1) of the EC Treaty*, in *CML Rev.*, 2004, p. 475-504.

WOUDA KUIPERS J.- HERNANDEZ GUERRERO V., *Fiscal State Aid-The European Commission on a Mission*, in *International Tax Journal*, 2008, p. 33-42.

ZIZZO G., *Reddito delle persone giuridiche (imposta sul)*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 619-680.

ZIZZO G., *Ragionando sulla fiscalità del terzo settore*, in *Rass. Trib.*, 2010, p. 974-981.

ZIZZO G. (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Giuffré, Milano, 2011.

ZOPPINI A., *Enti senza scopo di lucro e attività economiche*, in AA.VV., *Fondazioni e associazioni. Proposte per una riforma del primo libro del codice civile*, Rimini, 1995.