

NOVEMBRE - DICEMBRE

PUBBLICAZIONE BIMESTRALE

Vol. LXXXIV - N. 6

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE  
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE  
VICTOR UCKMAR  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO  
CESARE GLENDI  
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI  
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA  
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI  
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI  
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS  
UNIVERSITÀ LUIS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA  
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO  
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2013

## LA FISCALITÀ DEL *NO PROFIT* NELLA DIMENSIONE EUROPEA

**Sintesi:** Dopo aver proposto una disamina comparata relativa ai profili più significativi della tassazione degli enti non profit all'interno delle legislazioni di alcuni Stati membri, il contributo approfondisce l'ipotesi, attualmente allo studio della UE, relativa alla creazione di un modello di Fondazione Europea, la cui comune applicazione, secondo l'A., potrebbe giustificare, in un'ottica sperimentale suscettibile di essere estesa ad altri ambiti, il superamento delle perplessità legate all'adozione di norme comuni di tassazione. Al riguardo, secondo l'A., andrebbe valorizzata la caratterizzazione unitaria delle disposizioni tributarie, destinate da un lato ad attribuire rilevanza fiscale alle donazioni, e dall'altro a prevedere il (totale o parziale) non assoggettamento ad imposizione dei proventi dell'attività degli enti *non profit*. Questo profilo di «unità fiscale» tra donatori ed enti, già latente nella legislazione attuale di alcuni Stati membri, potrebbe favorire, con gli opportuni stimoli provenienti dalla UE, l'adozione, da parte degli Stati membri, di norme che abbandonino l'ottica derogatoria, delineando, per gli enti in questione, un regime impositivo proprio ed autonomo.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Tassazione degli enti *no profit* e rilevanza fiscale delle donazioni: verso l'affermazione di una «fiscalità unitaria» del terzo settore. – 3. Le prospettive di regolamentazione comune: la Fondazione Europea.

### 1. – *Introduzione*

Gli ordinamenti degli Stati membri dell'Unione Europea hanno manifestato approcci diversificati in relazione alla tassazione degli enti *no profit* anche in considerazione del maggiore o minore radicamento di essi nelle singole realtà sociali e del differente loro apporto ai sistemi di *welfare* dei Paesi interessati (1).

Si assiste, in particolare, ad una progressiva affermazione di discipline dedicate che si fondano sulla considerazione di meritevolezza dell'attività svolta e non, piuttosto, sulla conformazione soggettiva degli operatori del terzo settore (2).

---

(1) A. Giovannini, *Enti del terzo settore: linee sistematiche di riforma*, in *Rass. trib.*, 2009, 137, rileva come la svolta che ha segnato l'avvio dell'affermazione di tali enti si collocherebbe alla fine degli anni settanta, allorché furono ridefiniti i confini tra pubblico e privato, tra mercato e solidarietà, anche in considerazione del progressivo aumento della spesa pubblica assistenziale.

(2) Già nella seconda metà degli anni novanta, la dottrina più autorevole

Questo ultimo aspetto comporta che le norme fiscali applicabili a tali enti sono peraltro da ricercarsi nell'alveo delle disposizioni destinate ai soggetti societari che, con taluni limiti e a certe condizioni, sono volte alla tassazione anche di «enti intermedi» (3) considerati autonomi soggetti passivi d'imposta ma la cui base imponibile è determinata in modo totalmente o parzialmente diverso in considerazione della non commercialità/commercialità dell'attività svolta. Di conseguenza, tali norme si pongono in molti casi come trattamenti sottrattivi rispetto alle norme generali ordinariamente applicabili agli enti collettivi.

In questo quadro, tuttavia, si registra, ancora una volta in linea generale, una tendenza alla creazione di una fiscalità «unitaria» del terzo settore, risultante dalla combinazione delle norme applicabili a questi enti e di quelle dirette ad attribuire rilevanza fiscale alle donazioni e ai contributi di persone fisiche ed imprese, alla ricerca di un equilibrio tributario tra autofinanziamento ed etero-finanziamento. Si tratta di un dato di particolare interesse che avremo modo di riscontrare, nel prosieguo, proponendo alcune riflessioni sulla dimensione europea di tali enti e sulla necessità che essi siano destinatari di una regolamentazione comune.

## 2. – *Tassazione degli enti no profit e rilevanza fiscale delle donazioni: verso l'affermazione di una «fiscalità unitaria» del terzo settore*

La volontà di delineare una disciplina tributaria unitaria tra ente non commerciale e donatore emerge con maggiore evidenza in relazione all'ordinamento inglese, all'interno del quale si riscontra uno schema diffuso di ente destinato ad attività socialmente protette, la *charity* (4). Trattasi, per quanto qui interessa, di una qualificazione valevole in specie ai fini tributari, che consente l'applicazione di un regime fiscale peculiare volto ad escludere da imposizione i proventi derivanti da determinate attività e ad assicurare viceversa la soggezione ad imposta – con i correlati obblighi dichiarativi – in relazione alle attività diverse. Il nucleo della disciplina richiede che la detassazione riguardi i proventi destinati alle attività istituzionali, ciò che consente alla *cha-*

---

aveva sottolineato l'importanza che le discipline dedicate agli enti senza finalità di lucro non si basassero sulla valorizzazione della forma giuridica dell'ente, quanto piuttosto sui profili di meritevolezza dell'attività svolta (v. F. Gallo, «*Non profit» e questioni fiscali, retro*, 1997, I, 790).

(3) V. M. Miscali, *La fiscalità del terzo settore: dall'agnosticismo legislativo al «diritto costituzionale» alla sussidiarietà fiscale*, in G. Zizzo, *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011, 52.

(4) Sul tema del trattamento tributario delle *charities* si vedano gli atti del convegno *Taxation of Charities*, Rotterdam, 2012, della *European Association of Tax Law Professors*, in [www.eatlp.org](http://www.eatlp.org).

*rity* di accedere ad un'esenzione dall'imposta sul reddito e da quella sulle società, permettendo anche di non subire l'applicazione di ritenute sui redditi da investimenti e a non essere tassata sui redditi da locazione di terreni e fabbricati siti nel Regno Unito o altri Stati, sempreché i proventi siano utilizzati per il finanziamento delle attività istituzionali (5).

Una *charity* può svolgere attività di natura commerciale che si sostanzino nella cessione di beni e nella prestazioni di servizi estranee agli scopi istituzionali ed in quanto tali assoggettate ad imposizione in via ordinaria (6). Questa circostanza conferma dunque che il profilo che caratterizza maggiormente la *charity* concerne la destinazione dei proventi da essa prodotti, di talché l'ente presenta o può presentare una capacità contributiva in linea di principio tassabile e la cui esenzione si giustifica in ragione del perseguimento di obiettivi istituzionali.

In altri termini, la possibilità anche giuridica (e non solo fattuale) che questi enti realizzino redditi tassabili rende l'idea che il regime fiscale loro applicabile è derogatorio rispetto a quello ordinario e che il presupposto della mancata tassazione è dato da motivazioni di carattere extrafiscale (la pubblica utilità).

Il profilo di unitarietà che lega la tassazione delle *charities* a quella dei donatori si riscontra, in particolare, esaminando il c.d. *gift aid*, la disposizione che attribuisce rilevanza tributaria ai versamenti effettuati, in favore di questi enti, da parte di contribuenti del solo Regno Unito. L'istituto in esame prevede che, a fronte di una donazione, l'ente beneficiario – sul presupposto che il contributo è frutto di un reddito tassato in capo al donatore ed è dunque un reddito «netto» – ha diritto di richiedere al fisco inglese la quota parte di imposta assoluta dal contribuente su detto reddito calcolata in applicazione dell'aliquota base. Allo stesso tempo, al contribuente-donatore, cui non è riservata alcuna deduzione della donazione, spetta il rimborso della differenza tra l'imposta effettivamente applicata sul reddito destinato al contributo – imposta calcolata dunque in ragione dell'aliquota progressiva eventualmente più elevata rispetto a quella base – e la quota parte d'imposta, calcolata ad aliquota base, oggetto di rimborso alla *charity*.

In altri termini, a fronte delle destinazioni alle *charities*, il fisco inglese rimborsa la complessiva imposta applicata sul reddito destinato alle medesime: una parte, calcolata sulla base dell'aliquota più bassa, è attribuita alla *charity*, la differenza è invece retrocessa al contribuente.

---

(5) Sono viceversa imponibili i redditi derivanti da progetti di riqualificazione di terreni e fabbricati eventualmente ricevuti in donazione e che siano riconvertiti ai fini della vendita.

(6) Risulta, tuttavia, che in questi casi l'Amministrazione finanziaria inglese «preferisca» che tali attività siano svolte mediante una società controllata che eventualmente retroceda i proventi alla *charity* a titolo di donazione.

Lo strumento, applicato alle sole imposte sui redditi ma riferito anche ai redditi tassati mediante ritenute alla fonte, è un istituto alternativo rispetto al c.d. *payroll giving*, in base al quale dipendenti e pensionati possono destinare una quota del loro reddito ad enti benefici. In questo caso, trattandosi di una pre-deduzione applicata alla fonte, il contribuente non è tassato sul reddito destinato all'ente, e quest'ultimo non ottiene dall'erario alcuna retrocessione, non essendo state applicate imposte sull'importo oggetto di contribuzione.

Il diritto inglese conosce altresì modelli più articolati – in qualche caso assimilabili, per taluni profili, ai *trust* – in base ai quali il contribuente, a fronte dell'attribuzione all'ente di una serie di beni (mobili, immobili o attività finanziarie) ottiene da esso alcuni servizi e prestazioni a titolo gratuito. In questi casi, che concernono tuttavia le fondazioni private, qualora il valore di apporto indicato sia inferiore al valore normale, il contribuente ha diritto di dedurre la differenza dall'imposta sul reddito.

Attraverso i diversi istituti esaminati, e segnatamente il primo e il terzo (*gift aid* e destinazione a fondazioni esistenti) l'ordinamento inglese valorizza, sul piano tributario, il rapporto tra donatore ed ente destinatario del contributo, anche qualora quest'ultimo sia chiamato a prestare servizi coerenti con le sue finalità istituzionali (istruzione, salute, sostegno alla terza età), in tal modo favorendo gli apporti a tali enti.

Sotto questo ultimo profilo, in Germania si riscontra una norma simile, che riconosce una forma di deduzione, dall'imposta sul reddito, degli apporti destinati alla creazione di fondazioni. La deduzione spetta nei limiti di un milione di euro da suddividere in un arco temporale di dieci anni. Nel medesimo ordinamento, peraltro, si dispone che il donatore possa dedurre donazioni entro il venti per cento del reddito imponibile, avendo diritto ad imputare a periodi d'imposta diversi gli importi eccedenti detta soglia. In tal modo, le donazioni non assumono rilevanza fiscale solo nell'anno in cui sono state effettuate, ma anche in quelli successivi.

Anche se in ordinamenti diversi da quelli sinora menzionati la dinamica di integrazione tipica dell'ordinamento inglese appare meno evidente, si riscontra viceversa la stessa tendenza ad affidare il trattamento fiscale degli enti *no profit* a modelli derogatori rispetto alla disciplina applicabile agli enti collettivi o comunque a regimi speciali.

Questo doppio binario è adottato dalla Spagna, nell'ambito della cui normativa si prevede sia un regime fiscale generale ricavato nell'ambito dell'imposta sulle società, sia una specifica legge dedicata alla tassazione degli enti senza finalità lucrative contenente «incentivi fiscali al mecenatismo» (7), applicabili sulla base di specifica opzione.

---

(7) Si tratta della l. 23 dicembre 2002, n. 49 e della normativa di attuazione contenuta nel r.d. 10 ottobre 2003, n. 1209. Per una panoramica sulle disposizioni

La legge sul mecenatismo riguarda fondazioni e associazioni dichiarate di pubblica utilità – purché queste soddisfino determinati requisiti – nonché altri enti specificamente indicati (8).

Le norme sul mecenatismo prevedono l'esenzione per sovvenzioni, contributi, donazioni e redditi prodotti attraverso l'esercizio di attività economiche rientranti tra quelle «tipiche» (9), tali da considerarsi quelle dirette a perseguire finalità di interesse generale, come la tutela dei diritti umani, l'assistenza sociale, le attività educative, culturali, scientifiche, sportive, sanitarie, di difesa dell'ambiente, di cooperazione allo sviluppo, di promozione del volontariato e di carattere economico-sociale. Gli enti devono destinare alle attività istituzionali almeno il settanta per cento dei propri redditi e proventi, siano essi derivanti da attività economiche svolte o da beni e diritti di cui siano titolari; tale destinazione deve avvenire entro cinque anni dal periodo d'imposta nel quale i proventi siano stati realizzati. È oltremodo richiesto sia che i fondatori, gli associati, i rappresentanti statutari e i componenti degli organi di gestione dell'ente nonché i loro parenti entro il quarto grado non siano i destinatari principali delle attività dell'ente, sia che i dirigenti rivestano le loro cariche a titolo gratuito. Oltre ad essere iscritti in apposito registro, gli enti in questione sono soggetti ad obblighi contabili anche con riguardo alle attività esenti ed in caso di cessazione dell'attività sono tenuti a destinare il patrimonio residuo ad altri enti analoghi.

Lo svolgimento di attività diverse è consentito purché il volume d'affari ad esse corrispondente non ecceda il quaranta per cento del volume complessivo dei ricavi dell'ente; si realizza un'attività economica quando l'ente, con proprie risorse, organizza beni strumentali e risorse umane per intervenire nella produzione o nella distribuzione di

---

in questione v. L. Argote Rodriguez, *Guia del regimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Madrid, 2008.

(8) Le norme sono applicabili anche: *i*) alle organizzazioni non governative cui si riferisce la l. 7 luglio 1998, n. 23 sulla cooperazione internazionale allo sviluppo; *ii*) le delegazioni di fondazioni straniere purché iscritte nel Registro delle Fondazioni; *iii*) le federazioni sportive spagnole e i comitati olimpici e paralimpici spagnoli; *iv*) le federazioni e le associazioni delle entità senza fini di lucro; *v*) la Croce Rossa spagnola; *vi*) la Chiesa cattolica nonché le chiese, le comunità e le confessioni religiose che abbiano sottoscritto accordi con lo Stato spagnolo purché iscritte in apposito registro; *vii*) le associazioni e gli enti religiosi indicati nell'accordo sottoscritto tra lo Stato spagnolo e la Santa sede, così come gli enti religiosi evangelici, ebraici e islamici, nonché altri enti.

(9) Più in particolare, l'esenzione si applica: *i*) alle sovvenzioni destinate ad attività economiche esenti e i proventi derivanti da tali attività; *ii*) alle quote degli associati e dei benefattori purché queste diano diritto alla percezione di prestazioni riconducibili alle attività economiche esenti; *iii*) alle donazioni e agli apporti al patrimonio degli enti, anche a titolo di sponsorizzazione; *iv*) ai redditi derivanti da beni acquisiti a titolo gratuito o oneroso; *v*) ai redditi immobiliari e mobiliari degli enti, compresi dividendi, interessi e canoni.

beni e servizi (10) in ambiti non espressamente ricompresi nell'elenco di cui all'art. 7 della legge sul mecenatismo, che specifica con elevato grado di dettaglio quali siano le attività di interesse generale.

Orbene, il riferimento ad uno specifico elenco potrebbe indurre a ritenere che le attività in esso indicate godano di una esclusione *ex lege* della loro natura economica. In realtà, tanto più che alcune di esse, come i servizi sanitari indicati nel suddetto elenco, sono ambiti aperti alla concorrenza secondo la Commissione europea, occorre considerare che le medesime si presumono non economiche non solo per le finalità perseguite ma in ragione della carenza di autonomi fattori organizzativi, poiché da soli, senza contributi e sovvenzioni, tali enti non sarebbero in grado di organizzare beni e risorse umane propri per lo svolgimento delle attività. Rimane fermo, tuttavia, che le prestazioni da essi svolte comportano un sostanziale inserimento degli enti nei settori di riferimento – particolarmente, come detto, quello sanitario – rendendo complessa la valutazione circa la volontà o meno dell'ente di intervenire nella produzione e nella distribuzione di beni e servizi (11). Questo aspetto suggerisce che, in linea di principio, anche con riguardo all'ordinamento spagnolo, si potrebbe porre il tema della partecipazione di tali enti a mercati aperti alla concorrenza sul piano europeo nei quali operano soggetti commerciali che non sarebbero destinatari di analogo trattamento fiscale anche qualora si trovassero a svolgere la medesima attività soddisfacendo gli altri requisiti previsti dalle pertinenti disposizioni (ad esempio reinvestendo la quota di proventi nell'attività svolta).

Anche ordinamenti diversi da quello inglese e spagnolo prevedono che gli enti non commerciali siano esenti dall'imposta sul reddito delle società, salvo che svolgano *profit making activities*. Questo principio vale per l'ordinamento francese (12) – che pure prevede che gli enti *no profit* siano soggetti ad aliquote specifiche per talune categorie di *passive incomes* (13) – e per quello tedesco, nel quale ultimo appare tuttavia più marcata la distinzione tra associazioni con finalità di carat-

---

(10) Cfr. S. Bokobo Moike, *El regimen especial de las entidades sin animo de lucro*, in *Revista española del tercer sector*, 2006, 2, 60.

(11) A tal fine occorrerà valutare se gli introiti derivanti dalla prestazione di tali servizi siano reinvestiti proprio nella medesima attività (quelle sanitaria, nell'esempio offerto) oppure finanzino attività diverse, parimenti indicate in elenco. Più agevole l'ipotesi, che rischia però di apparire di scuola, che i servizi siano integralmente finanziati da donazioni e contributi.

(12) V. artt. 207-208 del *Code general des impots*, in [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr). Al riguardo v. J. Grosclaude - P. Marchessou, *Diritto tributario francese*, trad. E. De Mita, Milano, 2006, 110, che rilevano come la determinazione degli utili non commerciali sia largamente ispirata al regime degli utili industriali e commerciali.

(13) Si applica il 24 per cento sui redditi agrari, il 15 per cento sui dividendi e il 10 per cento sugli interessi per determinate categorie di titoli obbligazionari.



tere economico e associazioni che ne siano prive. In entrambi i casi si richiede che gli enti abbiano un'assemblea e dei rappresentanti per poter intrattenere rapporti con i terzi.

Le attività commerciali svolte da tali enti sono soggette alle ordinarie regole della tassazione societaria salvo che i proventi siano destinati ad attività istituzionali.

Sul fronte delle imposte locali, in particolare immobiliari, va rilevato che in Francia gli immobili degli enti *no profit* sono esenti da imposte se si prova che il loro utilizzo è funzionale al perseguimento degli scopi filantropici. In Spagna si accorda analoga esenzione ai fini dei tributi locali immobiliari purché il bene sia strumentale allo svolgimento di attività esenti; la medesima previsione è applicabile anche ai beni della Chiesa cattolica e degli enti ecclesiastici afferenti alle confessioni religiose con le quali sono stati sottoscritti accordi (14).

Per quanto invece concerne la rilevanza fiscale delle donazioni agli enti benefici, gli ordinamenti considerati si affidano a meccanismi di deduzione o altri strumenti connotati forse da una minore creatività rispetto alla previsione del *gift aid* inglese o del cinque per mille italiano, ma aventi una *ratio* comune.

Le norme spagnole ammettono donazioni in denaro e in natura e riservano una deduzione sia alle persone fisiche, sia alle persone giuridiche (15).

Si affida al meccanismo della deduzione anche l'ordinamento tributario olandese, nel quale vale una distinzione tra le destinazioni alle *charities* culturali da quelle di utilità pubblica.

Per le prime la deduzione è affidata ad un «moltiplicatore», di talché il contribuente ha diritto di dedurre un importo maggiore rispetto a quello effettivamente donato, pur essendovi un limite massimo riferito alla quota virtuale della deduzione (16).

Quanto viceversa alle donazioni in favore di *charities* di utilità pubblica olandesi, alle persone fisiche è riservata una deduzione nel limite annuo del dieci per cento del reddito lordo. La deduzione non è

---

(14) Sul tema v. M. Del Carmen Moron Perez, *Le agevolazioni fiscali degli enti ecclesiastici nel diritto spagnolo e italiano*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, I, 609.

(15) Le persone fisiche possono dedurre il venticinque per cento della donazione, purché entro il limite del dieci per cento del reddito tassabile. Alle persone giuridiche è consentito dedurre integralmente la donazione purché entro il limite del dieci per cento della base imponibile annuale; in questo caso l'eccedenza è riportata nei dieci periodi d'imposta successivi.

(16) Per le persone fisiche il moltiplicatore è 25. In sostanza, se il contribuente effettua una donazione pari a 1.000 euro, ha diritto di dedurre 1.250, ma proprio questo importo è anche il tetto massimo della quota deducibile in base al moltiplicatore, per cui nel caso in cui si trovi a donare 8.000 euro non avrebbe diritto di dedurre 10.000 ma 9.250. Analogo sistema si applica alle donazioni effettuate da persone giuridiche, ma in tal caso sia il moltiplicatore che il limite massimo sono raddoppiati.



riconosciuta se la donazione è inferiore all'uno per cento del reddito lordo, ma se il benefattore assume l'impegno ad una donazione di durata quinquennale l'importo è integralmente deducibile anche se la somma destinata nel singolo periodo d'imposta è inferiore alla suddetta soglia. Le società possono dedurre le loro donazioni a fondazioni di utilità pubblica nei limiti della metà dell'intero utile annuale o comunque entro centomila euro.

Anche l'ordinamento francese prevede una deduzione commisurata sia all'importo donato che all'ammontare di reddito imponibile annuale (17). Le eccedenze non dedotte sono riportate nei periodi d'imposta successivi, con le medesime regole. La norma è applicabile sia alle donazioni in favore di organizzazioni *no profit* di interesse pubblico, sia ai contributi a partiti politici. Rilevano sia le donazioni in denaro, sia i contributi associativi o gli abbonamenti, sia eventuali spese sostenute nell'interesse dell'ente, compreso il porre a disposizione del medesimo locali e altri beni.

### 3. – *Le prospettive di regolamentazione comune: la Fondazione Europea*

Dal pur sintetico quadro appena delineato, emerge che nel contesto degli Stati membri dell'Unione Europea le discipline tributarie del terzo settore si presentano meno eterogenee rispetto alla stessa realtà dei soggetti in esso operanti. Come visto, possono essere tratte alcune direttrici comuni, concernenti la contiguità (pure in ottica sottrattiva) della disciplina fiscale del *no profit* con le disposizioni riguardanti la tassazione degli enti collettivi e la previsione di meccanismi diversificati volti ad attribuire rilevanza fiscale, in capo al contribuente, alle donazioni destinate ai medesimi. In questo senso, l'approfondimento del trattamento riservato negli Stati membri a tali enti (e ai rispettivi donatori, per l'approccio unitario adottato) appare foriero di interessanti spunti, colti sul piano comparatistico.

Sennonché, il terzo settore ha assunto già da alcuni anni una dimensione transnazionale motivata non solo dalla scelta di avviare interventi e progetti in aree bisognose del mondo – profilo, questo, ormai acquisito e «tradizionale» – ma dalla volontà di sensibilizzare, in relazione agli scopi perseguiti, anche cittadini appartenenti ad altri Stati membri dell'UE, giustificando interventi di carattere normativo volti a favorire il ravvicinamento tra le legislazioni anche in considerazione dei valori tutelati all'interno dei Trattati.

Al riguardo, vanno infatti ricordate le previsioni contenute nell'art. 4 TFUE, riguardante la cooperazione allo sviluppo e all'aiuto

---

(17) La deduzione spetta in misura pari al 66 per cento dell'importo donato con il limite del 20 per cento del reddito imponibile annuale.

umanitario, nell'art. 5, che consente all'Unione di adottare iniziative volte al coordinamento delle politiche sociali, nell'art. 9, secondo cui le azioni della Ue sono dirette a garantire un'adeguata protezione sociale, nonché, da ultimo, nell'art. 11, inerente la promozione dello sviluppo sostenibile dell'Unione.

Tali riferimenti paiono di notevole rilievo poiché la Commissione europea tiene conto, nell'elaborazione delle politiche sociali, del contributo degli enti *no profit*, e tale supporto è stato riconosciuto all'interno della comunicazione del 1997 sulla promozione del ruolo di associazioni e fondazioni. Sul tema dell'imposizione, il documento riconosceva come «universalmente accettato» il principio per il quale gli ordinamenti concedono forme di agevolazione fiscale ad alcune associazioni e fondazioni in ragione del perseguimento di fini di pubblica utilità. Al riguardo, pur affermando che fosse in corso, in allora, una tendenza alla progressiva diminuzione, la Commissione rilevava che si trattasse di misure quali l'esenzione dall'imposta sulle società o sulle imprese aventi finalità lucrativa, aliquote inferiori o soglie minime di reddito al di sotto delle quali l'imposta non era applicata, ovvero esenzioni totali o parziali dalle imposte sugli immobili posseduti o di proprietà.

Nella comunicazione si sottolineava anche che di regola gli ordinamenti prevedono che gli enti interessati decadono dal diritto di fruire dell'esenzione qualora svolgano un'attività lucrativa o commerciale che esula dalle disposizioni legislative dirette ad individuare la nozione di pubblica utilità. Tale concetto assume – secondo la Commissione – connotazioni diversificate, che spingono taluni ordinamenti a prevedere che in settori specifici possano riconoscersi anche esenzioni totali come nei casi – espressamente menzionati – della sanità, della cultura e dei servizi sociali, purché tali enti siano soggetti a severi criteri di gestione e rendiconto.

Risulta dunque che la stessa Commissione europea, che pure ha di recente manifestato chiusura con riguardo al caso concernente la fiscalità immobiliare degli enti non commerciali italiani (18), negli anni novanta abbia invece inteso focalizzare l'attenzione sul tema delle agevolazioni tributarie relative agli enti chiamati a svolgere attività sociali. È vero che il mantenimento della potestà impositiva in capo agli Stati mem-

---

(18) V. Commissione europea, decisione 19 dicembre 2012, C(2012) 9461. Si tenga presente che analogamente a quanto accade per i valori della cooperazione e della preminenza delle politiche sociali, l'art. 17 TFUE prevede che l'Unione, oltre a rispettare e non pregiudicare lo *status* di cui le chiese e le associazioni o comunità religiose godono negli Stati membri in virtù del diritto nazionale, riconosce l'identità e soprattutto il contributo specifico di tali chiese e organizzazioni con cui l'Unione mantiene un dialogo aperto e trasparente. Orbene, la tutela riconosciuta dall'art. 17 alle associazioni, alle comunità ed alle organizzazioni religiose si presta ad essere valorizzato ai fini del trattamento da riservarsi sia nei loro confronti sia in favore degli enti che di esse siano derivazione.

bri non avrebbe consentito la previsione di un regime fiscale unitario, ma sarebbe riduttivo riconoscere intenti meramente ricognitivi alla comunicazione del 1997, tanto più considerando che la progressiva tendenza di associazioni e fondazioni alle attività transfrontaliere è foriera di notevoli implicazioni sul fronte dei regimi applicabili. Su tali profili ha avuto modo di intervenire anche la giurisprudenza della Corte di giustizia, concentrandosi sia sul diritto degli enti di fruire delle esenzioni riservate dalla legge di Paesi diversi da quello della sede, sia del diritto dei donatori di dedurre i contributi versati ad enti benefici esteri.

Quanto al primo profilo, attinente agli enti, si fa riferimento alla pronuncia *Stauffer* (19), relativa all'applicabilità, nei confronti di una fondazione di diritto italiano titolare di un immobile produttivo di reddito in Germania, dell'esenzione, ai fini dell'imposta sul reddito, riservata dalla normativa di detto Stato alle fondazioni residenti. In tale occasione, la Corte di giustizia ha statuito che il principio della libera circolazione dei capitali osta al disconoscimento dell'esenzione, negata sul presupposto della limitata imponibilità della fondazione nello Stato della fonte e della correlata difficoltà, da parte di quest'ultimo, di verificare l'effettiva sussistenza dei presupposti richiesti per l'applicazione del regime agevolativo (e dunque di controllare se la fondazione, nello Stato di appartenenza, adempisse effettivamente gli obblighi statuari ai sensi della legislazione nazionale).

Al riguardo, la Corte, pur riconoscendo che l'efficacia dei controlli fiscali costituisce un motivo imperativo di interesse generale idoneo a giustificare una limitazione dell'esercizio delle libertà fondamentali e pur affermando che uno Stato abbia diritto di prevedere misure che consentano di verificare il rispetto dei requisiti necessari per fruire di un determinato trattamento, ha tuttavia precisato che l'Amministrazione dello Stato della fonte è nelle condizioni di richiedere ogni documentazione necessaria a tal fine alla fondazione interessata, ed eventualmente rivolgersi, sulla base della direttiva concernente lo scambio di informazioni fiscali, all'Amministrazione dello Stato di residenza (20).

Questa impostazione, che pure è stata dettata in relazione ad un caso nel quale la fondazione italiana non si trovava a svolgere in Germania la propria attività istituzionale limitandosi viceversa a detenere un immobile produttivo di reddito, consente di salvaguardare, dunque, sia le prerogative di ciascuno Stato membro con riguardo alla verifica dei presupposti per l'estensione, ad enti esteri, di trattamenti fiscali dedicati agli enti *no profit* residenti, sia il diritto di questi ultimi di aprirsi ad una prospettiva realmente europea anche sul piano della concreta operatività.

---

(19) V. Corte di giustizia, 14 settembre 2006, causa C-386/04.

(20) Sul tema v. F. Amatucci, *Formal requirements for tax exemption status of no profit entities and no profit activities*, relazione al convegno *Taxation of charities*, cit.

Questo ultimo profilo, del resto, è emerso con maggiore evidenza proprio con la decisione concernente la compatibilità, con il divieto di aiuti di Stato, dell'esenzione da I.c.i. di cui all'art. 7 d.lgs. n. 504 del 1992, laddove è stato precisato che ai fini della ricorrenza del requisito di incidenza sugli scambi è sufficiente che l'impresa sia attiva su un mercato aperto alla concorrenza, ciò che nella fattispecie sarebbe valso per i servizi sanitari, come sopra anticipato, e per quelli ricettivi.

Da qui la necessità di pervenire all'introduzione di uno schema giudico unitario che trascenda i singoli ordinamenti nazionali, come già avvenuto per le cooperative. Al riguardo va segnalato che la Commissione europea abbia colto tale comune sollecitazione (21) volta alla creazione di un modello di Fondazione Europea, formulando un'apposita proposta di regolamento del Consiglio (22).

Detta proposta prende atto che le fondazioni contribuiscono al perseguimento dei valori e degli obiettivi fondamentali dell'Unione come il rispetto dei diritti umani, la tutela delle minoranze, l'occupazione e il progresso sociale, la protezione dell'ambiente e il progresso scientifico e tecnologico. La proposta, peraltro, prende le mosse dall'*Atto per il mercato unico* adottato nel 2011, nel quale era stata sottolineata la necessità di porre fine alla frammentazione del mercato e di intervenire per eliminare gli ostacoli che le fondazioni incontrano nella loro operatività transfrontaliera.

Su tali ostacoli, come detto, la Corte di giustizia si è pronunciata anche con riguardo alla posizione dei donatori, riconoscendo che lo stesso principio della libera circolazione dei capitali impedisce che il beneficio della deduzione fiscale possa essere accordato da uno Stato membro solo per le donazioni ad enti stabiliti sul territorio nazionale, senza nemmeno prevedere che il contribuente possa dare prova che la donazione in favore di un ente stabilito in altro Stato membro presenti i requisiti imposti dalla normativa interna per la concessione del beneficio (23). I vincoli europei richiedono dunque di regolare in modo omogeneo anche le erogazioni in favore degli enti di cui trattasi e non solo la disciplina sostanziale degli enti stessi (24), obiettivi che la Commissione sembra affrontare di pari passo.

Già a partire dalla *Comunicazione sulle iniziative di imprenditoria sociale* del 25 ottobre 2011, essa ha avuto modo di riflettere, anzitutto, sullo sviluppo di forme giuridiche europee per le entità operanti nel settore dell'economia sociale, ivi comprese le mutue e le associazioni, per le quali il Parlamento, nella risoluzione adottata in risposta all'*Atto*

---

(21) Sia consentito il rinvio al mio *Profili tributari degli aiuti di Stato*, Padova, 2012, 367-368.

(22) V. Commissione europea, 8 febbraio 2012, COM (2012) 35.

(23) V. Corte di giustizia, 27 gennaio 2009, causa C-318/07, *Persche*, riguardante una donazione in natura.

(24) Sulla necessità di una regolazione omogenea delle donazioni v. G. Zizzo, *La fiscalità del terzo settore*, cit., 10.

per il mercato unico predisposto dalla Commissione, ha auspicato l'introduzione di statuti comuni.

La previsione di un modello condiviso, invero, potrebbe porre rimedio sia alle inefficienze ed ai costi estremamente alti delle operazioni transfrontaliere delle fondazioni – problematiche derivanti dalla varietà di norme nazionali civili e tributarie – sia alle incertezze in merito al riconoscimento delle fondazioni di pubblica utilità in altri Stati membri e agli oneri per la raccolta e distribuzione di fondi su base transfrontaliera.

Con riguardo alle norme in materia di fiscalità, la relazione di accompagnamento alla proposta di regolamento precisa che il medesimo non intende prevedere norme tributarie nuove rispetto a quelle già previste dalle legislazioni dei singoli Stati membri per il trattamento fiscale delle fondazioni di pubblica utilità e dei rispettivi donatori. Tale principio risulta esplicitato all'interno del Capo VIII «Trattamento fiscale» (artt. 49-51 del regolamento) ove si dispone che in relazione alle imposte sul reddito e sui redditi di capitale, alle imposte sulle donazioni e successioni, alle imposte patrimoniali e fondiarie, nonché alle imposte sui trasferimenti, di registro e simili, lo Stato membro in cui ha sede la fondazione europea assoggetta quest'ultima allo stesso trattamento fiscale applicabile agli enti di pubblica utilità stabiliti nello Stato. Simmetricamente, con riguardo alle medesime imposte, gli Stati membri diversi da quello in cui ha sede la fondazione europea assoggettano quest'ultima al trattamento applicabile agli enti di pubblica utilità domestici, prevedendosi dunque un'assimilazione tra enti residenti e non residenti e superando le criticità segnalate dalla Corte di giustizia nel caso *Stauffer*.

Ciò vale anche per le donazioni effettuate da persone fisiche o giuridiche in favore di fondazioni europee a livello nazionale o transfrontaliero, principio valevole in generale a partire dalla citata sentenza *Persche*. Invero, con riguardo all'imposta sul reddito, sulle donazioni, sui trasferimenti, di registro e simili, il donatore è soggetto alle stesse norme applicabili alle donazioni effettuate a favore degli enti di pubblica utilità stabiliti nel proprio Stato membro di residenza. In parallelo, la fondazione europea che riceve la donazione è assimilata agli enti di pubblica utilità dello Stato membro in cui risiede il donatore.

L'equiparazione della fondazione europea all'ente di pubblica utilità interno si chiude con la previsione che eventuali trattamenti erogati dall'ente a favore di soggetti beneficiari sono trattati fiscalmente come fossero erogati da un ente di pubblica utilità interno.

La scelta di non ravvicinare le legislazioni sotto il profilo fiscale è considerata dalla Commissione (25) come una soluzione necessitata, poiché negli Stati membri le agevolazioni fiscali riservate alle fonda-

---

(25) V. Commissione europea, *Impact assessment on the proposal for a Council regulation on the Statute for a European Foundation*, 8 febbraio 2012, (2012)1 final.

zioni riflettono la storia e la tradizione interna ai singoli paesi, che hanno di volta in volta ritenuto di perseguire interessi diversi attraverso norme tributarie dedicate a tali enti. Senza contare che una scelta di ravvicinamento perseguita attraverso una direttiva avrebbe potuto essere letta come il tentativo di scardinare la sovranità tributaria che permane in capo ai singoli Stati.

La scelta di non proporre un ravvicinamento fiscale non può tuttavia essere considerata come indicativa di approccio rinunciatorio da parte della Commissione, poiché quest'ultima ha comunque scartato quelle alternative, pure vagliate, di contenuto ben più blando.

A fronte della ricognizione delle legislazioni nazionali, la Commissione avrebbe potuto anche evitare di intraprendere azioni politiche, continuando se del caso ad intervenire in modo indiretto attraverso le procedure d'infrazione, o comunque avrebbe potuto limitarsi alla mera sensibilizzazione delle fondazioni esistenti circa i propri diritti e doveri in base alle leggi nazionali, o, ancora, avrebbe potuto prevedere norme statutarie comuni senza alcun riferimento alla disciplina fiscale. Questi tre ultimi scenari, così come quello del ravvicinamento fiscale, sono stati comunque esaminati da parte della Commissione e ad essi è stata preferita la soluzione mediana di stabilire lo statuto della fondazione europea con applicazione diretta del trattamento fiscale non discriminatorio, eliminando gli ostacoli transfrontalieri e agevolando la veicolazione efficiente dei fondi per scopi di pubblica utilità (26).

Occorre, a questo punto, aggiungere due considerazioni.

La prima si riflette sul tema della fiscalità agevolata destinata agli enti di cui trattasi, nella misura in cui le conclusioni cui era pervenuta la Commissione europea nella decisione concernente la fiscalità immobiliare degli enti non commerciali italiani risultano confermate dal testo del regolamento. Come si ricorderà, l'incompatibilità dell'esenzione I.c.i. è dipesa dal carattere economico dell'attività svolta dagli enti in questione, e su tale connotazione non avrebbe influito la previsione che eventuali avanzi di gestione fossero reinvestiti nell'attività svolta (27).

Orbene, all'interno della proposta di regolamento (art. 11) si prevede che, salvo eventuali limitazioni contenute nel proprio statuto, la fondazione sia libera di intraprendere attività commerciali o altre attività economiche, a condizione che gli utili vengano impiegati esclusivamente per perseguire i propri scopi di pubblica utilità; al secondo paragrafo si dispone che le attività economiche non correlate allo scopo di pubblica utilità possano costituire al massimo il dieci per cento del fatturato annuo della fondazione stessa e debbano essere esposti

---

(26) V. Commissione europea, *Relazione di accompagnamento alla proposta di regolamento della fondazione europea*, 5.

(27) V. Commissione europea, decisione 19 dicembre 2012, C(2012)9461, punto 104.

separatamente in bilancio. In questo senso, la previsione del reinvestimento non sembra intaccare il carattere commerciale o economico dell'attività, che in quanto tale non si presta ad essere tassata diversamente, e segnatamente in misura ridotta, divenendo piuttosto, l'obbligo di reinvestimento, una condizione necessaria perché l'ente rientri nell'ambito di applicazione della disciplina esaminata. Ne consegue che al di là della mancata previsione di un ravvicinamento sul piano tributario, si dubita che dalla normativa sostanziale della futura fondazione europea possano essere tratti elementi in grado di giustificare regimi fiscali derogatori rispetto a quelli previsti per la tassazione di analoghe attività svolte da enti diversi.

La seconda considerazione attiene alle finalità perseguite dagli enti in questione, la cui logica è ispirata a valori di solidarietà che, come rilevato più sopra, si ritrovano sia all'interno delle costituzioni nazionali, sia nei Trattati europei. Sennonché, la Commissione europea ha rigettato tale argomento sul presupposto che la giustificazione della misura sulla natura o sulla struttura del sistema tributario ricorre qualora la misura stessa discende direttamente dai principi informatori o basilari del sistema tributario. In questo quadro, viceversa, la meritevolezza dell'attività svolta attiene viceversa a ragioni extrafiscali la cui irrilevanza discende dalla necessità di riconoscere la natura di aiuto di Stato ad una misura fiscale solo in considerazione dei suoi effetti (28).

Vale la pena segnalare, in chiusura, che questa conclusione risulta coerente con quanto asserito dalla Corte di giustizia con riguardo alla fattispecie discriminatoria del caso *Stauffer*. In tale occasione era stato rigettato l'argomento tedesco in base al quale l'esenzione riservata agli enti residenti era motivata dal vantaggio pubblico apportato dalle fondazioni riconosciute di pubblica utilità in Germania, le quali, *assumendo la responsabilità del bene comune, si sostituirebbero allo Stato, che potrebbe, in contropartita, concedere loro un vantaggio fiscale senza violare l'obbligo della parità di trattamento*. Su questo punto la Corte ha osservato che affinché l'argomento valga quale giustificazione occorre provare l'esistenza di un nesso diretto tra il beneficio alla collettività e la sua compensazione attraverso un prelievo fiscale determinato, nesso non sussistente nel caso delle fondazioni di pubblica utilità dell'ordinamento tedesco (29).

---

(28) Cfr., per tutte, Corte di giustizia, 22 dicembre 2008, causa C-487/06.

(29) Con riguardo alla sussistenza del nesso, la Corte richiama le sentenze *Bachmann* e Commissione c. Belgio (Corte di giustizia, 28 gennaio 1992, causa C-204/90; Id., 28 gennaio 1992, causa C-300/90) che si fondano sulla constatazione che nel diritto belga esistesse un nesso diretto, a vantaggio del medesimo contribuente soggetto all'imposta sui redditi, tra la facoltà di dedurre dal reddito imponibile i contributi assicurativi versati e la tassazione ulteriore delle somme corrisposte dall'impresa assicurativa al momento della scadenza del contratto o del verificarsi dell'evento (v. anche Corte di giustizia, 7 settembre 2004, causa C-319/02, punto 42).



Sennonché, alla luce di quanto affermato dalla Corte di giustizia, l'approccio compensativo, che andrebbe tradotto in uno strumento di spesa fiscale come un credito d'imposta o un'esenzione che valorizzi direttamente il suddetto nesso, potrebbe in tal modo superare un giudizio di non discriminazione, ma potrebbe risultare claudicante nella prospettiva degli aiuti di Stato.

Si riproporrebbero, in una certa misura, le criticità proprie delle attività esercitate sulla base di convenzione. Ed invero, in linea di principio, l'ente si troverebbe a prestare servizi nei confronti di una platea di soggetti «protetti» e, senza percepire da costoro un corrispettivo, otterrebbe un credito d'imposta presumibilmente pari all'ammontare dell'imposta dovuta sui corrispettivi *standard* delle prestazioni rese alle categorie protette al netto dei costi sostenuti dall'ente a tal fine. Sennonché, poiché taluni costi assumono carattere generale, essi si presterebbero ad essere imputati anche a prestazioni destinate al pubblico solvente, diverse da quelle considerate ai fini del credito d'imposta e che andrebbero separatamente assoggettate ad imposizione. Ne conseguirebbe la necessità di scorporare una quota dei costi generali, con notevoli difficoltà di ordine applicativo, oltremodo stabilendo che il credito riconosciuto all'ente sia utilizzabile solo in relazione all'imposta virtuale dovuta sui proventi scaturenti dalle attività protette (in tal modo sostanzialmente esenti) escludendo che esso sia portato in detrazione dall'imposta dovuta per le attività svolte «sul mercato», altrimenti traducendosi in aiuto fiscale. Da tali considerazioni emerge dunque l'indifferibilità di una riflessione realistica sull'apporto degli enti *no profit* alla socialità degli Stati membri, affinché, a fronte di un innalzamento dei controlli necessari ad evitare abusi, possano essere esclusi dall'area della concorrenza quantomeno gli ambiti ritenuti prioritari – come i servizi alla persona, la formazione e il contrasto alle marginalità – consentendo agli Stati membri di intervenire in un'ottica di sostegno e risolvendo *ab origine* il paventato rischio di sottrazione di potestà impositiva derivante dal possibile ravvicinamento tributario. Andrebbe sottolineata, a tal fine, la caratterizzazione unitaria delle disposizioni tributarie destinate da un lato ad attribuire rilevanza fiscale alle donazioni, e dall'altro a prevedere il (totale o parziale) non assoggettamento ad imposizione dei proventi dell'attività dell'ente. Si tratta, in altri termini, di valorizzare quel profilo di «unità fiscale» tra donatori ed enti già latente nella legislazione attuale e in grado di conferire alla (in tal modo complessiva) fiscalità del *non profit* una connotazione peculiare, contribuendo a delineare un regime fiscale *sui generis*, meritevole di essere considerato non più derogatorio ma, finalmente, generale.

avv. ANDREA QUATTROCCHI  
*Dottore di ricerca*  
*in Diritto pubblico e tributario*  
*nella dimensione europea*

