



Andrea Perrone

(ordinario di Diritto commerciale presso la Facoltà di Scienze bancarie, finanziarie e assicurative dell'Università cattolica del S. Cuore, sede di Milano)

Enti *non profit* e diritto dell'Unione Europea *

SOMMARIO: 1. Diritto dell'Unione Europea e disciplina degli enti non profit - 2. Principio di non discriminazione, libera circolazione dei capitali e disposizioni nazionali in materia di fiscalità degli enti non profit - 2.1. Alcune implicazioni sistematiche della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia - 2.2. Le ricadute operative e le conseguenze per le confessioni religiose - 3. Agevolazioni fiscali per gli enti non profit come aiuti di Stato? - 3.1. Le conseguenze della giurisprudenza della Corte di Giustizia su una dibattuta questione italiana - 3.2. Uno spunto finale di riflessione.

1 - Diritto dell'Unione Europea e disciplina degli enti non profit

Il Trattato sull'Unione Europea (d'ora in poi, "TUE") e il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (d'ora in poi, "TFUE") non prevedono alcuna competenza specifica dell'Unione in materia di enti *non profit*. In ragione del principio di attribuzione (art. 5 TUE), la relativa competenza appartiene, pertanto, agli Stati membri, secondo una tradizionale scelta di *policy* giustificata dallo stretto collegamento tra attività degli enti *non profit* e sistemi di *welfare*¹.

Se, pertanto, "gli Stati membri sono liberi di decidere quali sono gli interessi della collettività che vogliono promuovere, concedendo vantaggi ad associazioni e fondazioni che perseguono in modo disinteressato fini legati a detti interessi"², per giurisprudenza costante della Corte di Giustizia la competenza degli Stati membri deve, nondimeno, essere esercitata nel rispetto del diritto comunitario, osservando, in particolare, il principio di non discriminazione e la

* Relazione tenuta al Convegno di studi sul tema "Diritto della Unione Europea e status delle confessioni religiose" (Roma, Istituto Sturzo, 8-9 ottobre 2010) organizzato dal Centro Studi sugli Enti Ecclesiastici – CESEN, destinata alla pubblicazione negli Atti, pubblicata per la cortese disponibilità del CESEN.

¹ J. KENDALL, *Third Sector European Policy: Organisations Between Market and State, the Policy Process and the EU*, TSEP Working Paper, London, 2005, p. 7 s.

² Così CGCE, 14 settembre 2006, C-386/04, Stauffer, in *Raccolta*, 2006, I-08203 ss., n. 39.



disciplina in materia di concorrenza. Coerente con una scelta di integrazione che mira a eliminare le distorsioni, piuttosto che ad armonizzare le discipline nazionali (c.d. integrazione negativa)³, tale impostazione comporta alcune rilevanti conseguenze per gli enti *non profit* e per le confessioni religiose. A esse sono dedicate le considerazioni che seguono.

2 - Principio di non discriminazione, libera circolazione dei capitali e disposizioni nazionali in materia di fiscalità degli enti *non profit*

In applicazione del divieto di restrizione alla circolazione di capitali e, in ultima analisi, del principio di non discriminazione, con la sentenza *Stauffer* la Corte di Giustizia ha esteso le esenzioni da imposta previste da uno Stato membro per gli enti *non profit* con sede nel proprio territorio agli enti *non profit* stranieri che rispettino le condizioni previste per tali agevolazioni dal diritto di tale Stato membro⁴. Escluso un meccanismo di mutuo riconoscimento (= l'automatica attribuzione in un altro Stato membro dello *status* di ente *non profit* in virtù del riconoscimento da parte dello Stato membro di origine) in ragione del "potere discrezionale" di cui gli Stati membri dispongono in materia⁵, secondo i giudici europei "qualora una fondazione riconosciuta di pubblica utilità in uno Stato membro integri anche le condizioni stabilite a questo scopo dalla legislazione di un altro Stato membro e abbia come obiettivo la promozione di identici interessi", le autorità nazionali di quest'ultimo Stato "non possono negare alla detta fondazione il diritto alla parità di trattamento per il solo fatto che essa non ha sede sul loro territorio"⁶.

Sulla scorta di tale decisione, con la sentenza *Persche* analoga estensione è stata realizzata con riguardo alla deducibilità delle donazioni effettuate nei confronti di un ente *non profit* straniero che presenti caratteristiche comparabili con quelle previste a tal fine dal

³ Per tutti, S. WEATHERILL, P. BEAUMONT, *EU Law*³, 1999, p. 544 ss.; H. WALLACE, *Policy Making in the European Union*, Oxford, 2005, p. 80; più in generale, F. SCHARPF, *Regieren in Europa. Effektiv und demokratisch?*, Frankfurt a. M., 1999, p. 47 ss.

⁴ CGCE, 14 settembre 2006, C-386/04, cit.

⁵ CGCE, 14 settembre 2006, cit., n. 39; nel senso che un approccio di mutuo riconoscimento avrebbe "suggerito la scomparsa dello Stato come simbolo e protettore dell'interesse pubblico in nome di un'incerta entità pubblica pan-europea", T. GEORGOPOULOS, *Can Tax Authorities Scrutinise the Ideas of Foreign Charities? The ECJ's Persche Judgment and Lessons from US Tax Law*, in 16 *Eur. L. J.* (2010), p. 463.

⁶ CGCE, 14 settembre 2006, C-386/04, cit., n. 40.



diritto nazionale del donante⁷. Nelle parole della Corte di Giustizia, “se è legittimo che uno Stato membro riservi la concessione di vantaggi fiscali agli enti che perseguono alcuni dei suoi obiettivi di interesse generale, esso non può, tuttavia, circoscrivere tale beneficio ai soli enti stabiliti sul proprio territorio”, nonostante solo in questo caso si verifichi “una riduzione delle spese dello Stato membro in questione atta a compensare, almeno in parte, il minor gettito fiscale causato appunto dalla deducibilità delle donazioni”; infatti, “da una giurisprudenza costante emerge che prevenire la contrazione del gettito fiscale non rientra” tra le ipotesi previste dall’odierno art. 65 TFUE né “tra i motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una restrizione” della libertà di circolazione dei capitali⁸.

In entrambe le sentenze la comparabilità tra enti *non profit* stranieri e domestici è rimessa alla valutazione delle competenti autorità dei singoli Stati membri⁹ e deve essere provata dal soggetto che richiede l’applicazione del beneficio fiscale¹⁰.

2.1 - Alcune implicazioni sistematiche della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia

Sotto il profilo sistematico, le decisioni ora richiamate presentano rilevanti implicazioni.

La possibilità per le autorità tributarie nazionali di verificare la compatibilità dell’ente *non profit* straniero con la disciplina domestica comporta, in primo luogo, il superamento della tradizionale neutralità del legislatore fiscale nei confronti degli enti *non profit*. Soprattutto quando la regola tributaria venga giustificata in considerazione del beneficio apportato dall’ente *non profit* all’interesse generale, non appare, infatti, più possibile prescindere da un’analisi degli scopi e dell’attività dell’ente in rapporto ai fini di interesse generale identificati dall’ordinamento¹¹. Tale superamento non è, peraltro, assoluto. Le

⁷ CGCE, 27 gennaio 2009, C-318/07, *Persche*, in *Raccolta*, 2009, I-00359 ss.

⁸ CGCE, 27 gennaio 2009, cit., rispettivamente nn. 44, 45 e 46.

⁹ CGCE, 14 settembre 2006, cit., n. 48; CGCE, 27 gennaio 2009, cit., n. 49.

¹⁰ CGCE, 14 settembre 2006, cit., n. 49; CGCE, 27 gennaio 2009, cit., nn. 53 ss.

¹¹ In proposito, diffusamente, T. GEORGOPOULOS, *Can Tax Authorities Scrutinise the Ideas of Foreign Charities?*, cit., (nt. 5), spec. p. 453 ss., confrontando l’impostazione adottata dalla Corte di Giustizia con l’approccio orientato alla neutralità dell’ordinamento tedesco, olandese e francese (sul punto v. anche I. KOELE, *International Taxation of Philanthropy*, Amsterdam, 2007, p. 161 ss. e p. 233 ss.) e con la giurisprudenza della Corte Suprema degli Stati Uniti, più incline a far rilevare le scelte fondamentali del sistema [così da negare, ad esempio, lo *status* di soggetto *tax-exempt*



autorità tributarie nazionali rimangono, infatti, vincolate al rispetto dei diritti umani tutelati dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, così da non poter realizzare discriminazioni per motivi di carattere religioso, culturale o etnico.

Per altro verso, allentando la tradizionale limitazione della disciplina promozionale agli enti operanti sul territorio nazionale, il riconoscimento della possibilità di applicare il regime fiscale domestico anche a enti *non profit* stranieri favorisce un approccio "cosmopolita" o di "welfare europeo", nel quale la nozione di bene comune acquista una dimensione sovranazionale¹². Anche in tal caso, il superamento dell'impostazione tradizionale non è, tuttavia, privo di limiti, restando gli Stati membri liberi di determinare "gli interessi della collettività che vogliono promuovere"¹³: sicché, "in assenza di un concreto vincolo giuridico in senso contrario, ciascun Stato membro può ancora legittimamente circoscrivere l'intervento al *welfare* dei propri cittadini, piuttosto che al *welfare* dei cittadini di altri Stati o dell'intera Europa"¹⁴.

2.2 – Le ricadute operative e le conseguenze per le confessioni religiose

Parimenti significative risultano le ricadute operative.

L'allocatione dell'onere della prova in capo a chi invoca il beneficio fiscale comporta, infatti, per gli enti *non profit* un incentivo alla trasparenza e alla *accountability*, anche nella prospettiva della propria "competitività" internazionale. Nelle parole della Corte di Giustizia, spetta "a tali enti decidere se sia opportuno investire risorse per compilare, distribuire ed eventualmente tradurre i documenti" necessari a beneficiare delle agevolazioni fiscali¹⁵.

a un ente con uno statuto orientato alla discriminazione razziale: *Bob Jones University v United States*, 461 US 574 (1983)].

¹² Per una discussione del punto, T. GEORGOPOULOS, *Can Tax Authorities Scrutinise the Ideas of Foreign Charities?*, cit., (nt. 5), p. 469 ss.; in generale, sul rapporto tra integrazione europea e ideale cosmopolita J. WEILER, *The Constitution of Europe*, Cambridge University Press, Cambridge, 1999, p. 342; P. ELEFTHERIADIS, *The European Constitution and Cosmopolitan Ideals*, in 7 *Colum. J. Eur. L.*, (2001), p. 21.

¹³ CGCE, 14 settembre 2006, cit., n. 39.

¹⁴ Così F. BECKER, *Free Movement of Capital and Tax Exemptions for Non-profit Corporations*, 44 *Common Market L. Rev.* (2008), p. 816.

¹⁵ CGCE, 27 gennaio 2009, cit., n. 59; sul conseguente dilemma per gli enti *non profit* tra finanziamento da parte di donatori internazionali e necessità di tutelare le informazioni confidenziali, T. GEORGOPOULOS, *Can Tax Authorities Scrutinise the Ideas of Foreign Charities?*, cit., (nt. 5), p. 474 s., prospettando il principio di



Per altro verso, il giudizio di comparabilità tra enti *non profit* domestici e stranieri può risultare assai complesso, così da determinare un significativo ambito di discrezionalità per la competente autorità nazionale¹⁶. In questa prospettiva, l'effettiva portata delle decisioni *Stauffer* e *Persche* sembra dipendere dalla presenza di uno "statuto modello" che semplifichi il giudizio di comparabilità, da realizzare nelle forme "pubbliche" di Regolamento sullo statuto di una Fondazione Europea¹⁷ o in quelle "private" di leggi modello predisposte da istituzioni private. In mancanza, un *network* tra enti *non profit* - ciascuno regolato dalla legge dei singoli Stati membri e soggetto a un coordinamento unitario - può risultare, dal punto di vista pratico, la soluzione preferibile nella misura in cui i conseguenti benefici risultino maggiori dei relativi costi di amministrazione¹⁸.

Con specifico riguardo agli enti ecclesiastici, entrambi i profili ora discussi appaiono, almeno in parte, meno problematici: per il carattere "omogeneo" a livello transnazionale delle confessioni religiose, il giudizio di comparabilità sembra, infatti, risultare significativamente semplificato. In questa logica e assumendo come prospettiva l'ordinamento italiano, le agevolazioni previste per gli enti confessionali dalla legislazione fiscale di uno Stato membro risultano applicabili - alle condizioni previste dalle relative norme - anche agli enti italiani della medesima confessione operanti nel territorio di tale Stato membro; del pari, le agevolazioni previste per gli enti confessionali dalla legislazione fiscale italiana risultano applicabili - alle condizioni previste dalle relative norme - anche agli enti della medesima confessione, con sede in un altro Stato membro, ma operanti in Italia. Allo stesso modo, le donazioni effettuate da un cittadino italiano nei confronti di un ente confessionale di uno Stato membro risultano deducibili alle condizioni previste per le donazioni agli enti italiani della medesima confessione; mentre, del pari, le donazioni effettuate da un cittadino di uno Stato

proporzionalità come rimedio a un'eccessiva discrezionalità da parte degli Stati membri.

¹⁶ Per un'analisi di dettaglio, con specifico riferimento alla fattispecie oggetto della decisione *Stauffer*, T. VON HIPPEL, *Tax benefits for foreign-based charities: key challenges of the non-discrimination rule of the European Court for Justice*, in 10 *ERA Forum* (2009), p. 286 ss.

¹⁷ Preceduto da una rilevante riflessione teorica [per tutti, K. Hopt et al. (a cura di), *The European Foundation. A New Legal Approach*, Cambridge University Press, Cambridge, 2006], l'impegno alla presentazione entro la fine del 2011 di un Regolamento sullo Statuto di una Fondazione Europea è contenuto nella Comunicazione della COMMISSIONE EUROPEA, *Towards a Single Market Act*, COM(2010) 608 final, p. 26.

¹⁸ Su entrambi i profili, T. VON HIPPEL, *Tax benefits*, cit., (nt. 16), p. 290 s.



membro nei confronti di un ente confessionale italiano risultano deducibili alle medesime condizioni previste dal diritto di tale Stato membro per le donazioni agli enti della medesima confessione.

Né sembra potersi obiettare l'eventuale origine pattizia delle previsioni specificamente dettate in materia di enti confessionali: sia nel caso di concordati che di intese, se gli accordi sono successivi all'entrata in vigore dei trattati europei, il rispetto delle norme di questi ultimi è dovuto in base al principio internazionalistico per cui *pacta sunt servanda*; mentre, se gli accordi sono anteriori all'entrata in vigore dei trattati europei, lo Stato membro è tenuto a eliminare eventuali incompatibilità: *ex art. 351 TFUE*, per le norme concordatarie; secondo i principi generali sul rispetto dei trattati europei, per le norme contenute nelle intese.

3 - Agevolazioni fiscali per gli enti non profit come aiuti di Stato?

Come accennato in esordio, le regole in materia di concorrenza costituiscono l'ulteriore profilo di rilevanza del diritto dell'Unione Europea sulla disciplina nazionale degli enti *non profit*.

In coerenza con la propria giurisprudenza, costante nel qualificare come "impresa" l'ente che "esercita un'attività economica, offrendo beni e servizi su un determinato mercato, a prescindere dal suo *status* giuridico e dalle sue modalità di finanziamento"¹⁹, la Corte di Giustizia è stata, infatti, esplicita nel ritenere applicabile il divieto di aiuti di Stato anche agli enti *non profit* che - pur perseguendo fini "di interesse pubblico e di utilità sociale" - presentino caratteristiche tali poter essere considerati come "imprese"²⁰.

In termini di maggiore generalità, la scelta di adottare una nozione funzionale di impresa, incentrata sullo svolgimento di attività economica, anziché sulle caratteristiche del soggetto prestatore, identifica la linea di confine rilevante per l'applicazione della disciplina della concorrenza: consentendo di escluderla per gli enti *non profit* che svolgono attività sociali, scientifiche, culturali o artistiche prive di una correlata attività economica²¹; e, per converso, rendendo applicabile gli

¹⁹ Così il *leading case* di CGCE, 23 aprile 1991, C-41/90, *Höfner*, in *Raccolta*, 1991, I-01979, n. 21; sul punto, da ultimo, N. DUNNE, *Knowing When To See It: State Activities, Economic Activities, and The Concept of Undertaking*, in 16 *Colum. J. Eur. L.* (2010), p. 434 ss.

²⁰ CGCE, 10 gennaio 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, in *Raccolta*, 2006, I-00289.

²¹ La precisa identificazione della relativa fattispecie non è, peraltro, agevole; si spiega, pertanto, la sollecitazione della Commissione a una chiarificazione del regime



enti *non profit* svolgenti attività economica la preclusione di aiuti di Stato che – “nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, favorendo talune imprese o talune produzioni” – “falsino o minaccino di falsare la concorrenza” (art. 107, co. 1, TFUE), salva l’eventuale applicazione delle esenzioni previste dall’art. 107, co. 2 e 3, TFUE.

3.1 – Le conseguenze della giurisprudenza della Corte di Giustizia su una dibattuta questione italiana

La possibile rilevanza del divieto di aiuti di Stato con riguardo a enti *non profit* che svolgano attività economica giustifica la modifica introdotta alla norma sull’esenzione dall’ICI per gli immobili destinati allo svolgimento di “attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive”, nonché di religione o di culto (art. 7, co. 1, lett. *i*, d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504). Applicando l’esenzione “a prescindere dalla natura eventualmente commerciale” delle attività di destinazione dell’immobile, l’originaria previsione dell’art. 7, co. 2-*bis*, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, nella formulazione introdotta dalla legge di conversione 2 dicembre 2005, n. 248, risultava, infatti, in aperto contrasto con la nozione di impresa adottata dalla Corte di Giustizia²².

Tale contrasto non sussiste, di contro, nel testo modificato della norma, dove l’esenzione dall’ICI viene subordinata al fatto che le attività in parola “non abbiano esclusivamente natura commerciale” (così l’art. 7, co. 2-*bis*, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, quale modificato dal d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito in l. 4 agosto 2006, n. 248). Come chiarito dal Dipartimento delle Finanze con la circolare 26 gennaio 2009, n. 2, la norma va, infatti, interpretata nel senso che hanno natura “non esclusivamente commerciale” le attività “di fatto non disponibili sul

applicabile agli enti *non profit* che svolgano prevalentemente funzioni sociali (COMMISSIONE EUROPEA, *Green Paper on Services of General Interest*, COM (2003) 270 final, n. 48) e la richiesta del Comitato economico e sociale (COMITATO ECONOMICO E SOCIALE EUROPEO, *Opinion on the Green Paper on Services of General Interest*, OJ C 80/66) di un completo esonero di tali enti dalla disciplina sulla concorrenza: sul punto, O. BREEN, *EU Regulation of Charitable Organizations: The Politics of Legally Enabling Civil Society*, in 10 *Int’l J. of Not-for-Profit Law* (2008), p. 66.

²² Con riguardo a una fattispecie regolata *ratione temporis* dal solo art. 7, co. 1, lett. *i*, d.lgs. 504/92, nel senso che un’interpretazione, “giusta la quale l’esenzione dall’ICI sarebbe applicabile ... indipendentemente dalla natura commerciale o meno delle attività in essi esercitata, porrebbe il problema della compatibilità della disposizione con l’art. 87 n. 1 del Trattato CE, che vieta gli aiuti di Stato”, v. *l’obiter* di Cass., 16 luglio 2010, n. 16728.



mercato” o “svolte per rispondere a bisogni socialmente rilevanti”, estranei “alla sfera di azione degli operatori privati commerciali”: attività, quindi, non configurabili come “attività economica” ai sensi della giurisprudenza della Corte di Giustizia.

3.2 – Uno spunto finale di riflessione

Anche in considerazione del ricorso presentato contro la decisione della Commissione di archiviare la denuncia presentata in relazione alla norma italiana sull’esenzione dall’ICI e alla successiva riapertura dell’indagine per aiuti di Stato nei confronti dell’Italia, può, in proposito, essere utile una considerazione di carattere sistematico.

Fermo che la configurabilità di una violazione del divieto di aiuti di Stato sconta la sussistenza di tutti gli elementi previsti dalla norma - in particolare: dell’incidenza della misura fiscale “sugli scambi tra gli Stati membri” (art. 107, co. 1, TFUE)²³ -, l’impostazione adottata dalla Corte di Giustizia lascia impregiudicata la possibilità che, nei casi in cui gli enti *non profit* siano qualificabili come imprese, la disciplina degli aiuti di Stato non trovi applicazione in ragione di espresse esenzioni contenute nel TFUE.

Più nello specifico, la previsione dell’art. 107, co. 3, lett. *d*), TFUE, secondo cui la Commissione può considerare compatibili con il mercato interno, “gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio”, sembra aprire uno spazio per giustificare aiuti di Stato a enti *non profit* con carattere culturale²⁴. Mentre, più in generale, la previsione dell’art. 107, co. 3, lett. *b*), TFUE, per la quale la Commissione può considerare compatibili con il mercato interno “gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo”, consente di valorizzare le finalità perseguite dagli enti *non profit*: in coerenza con riconoscimento - ripetutamente manifestato dalla Commissione²⁵ - del ruolo degli enti *non profit* nella costruzione dell’Europa²⁶ e così da superare un approccio troppo rigidamente fondato sulla disciplina di concorrenza.

²³ Per alcuni chiarimenti ed esemplificazioni sul punto, v. *Commission Staff Working Document*, SEC (2007) 1516 final, p. 12 ss.

²⁴ Così **M. HELIOS**, *Taxation of non-profit organizations and EC law*, in *EC Tax Rev.*, 2007, p. 72.

²⁵ COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione sulla promozione del ruolo delle associazioni e delle fondazioni in Europa*, COM(1997)241 finale; più di recente, COMMISSIONE EUROPEA, (nt. 17), p. 26; sul punto, v. anche **O. BREEN**, *EU Regulation of Charitable Organizations*, cit., (nt. 21), p. 74 ss.

²⁶ **M. HELIOS**, *Taxation of non-profit organizations*, cit., (nt. 24), p. 72.