



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Alcune considerazioni in tema di fiscalità e finanziamento privato del terzo settore.

di Stefania Gianoncelli

ABSTRACT

As a consequence of welfare state crisis, the role of nonprofit organisations (hereinafter, NPOs) has steadily increased, as it seems they can replace public sector in fields such as art promotion, welfare services, education. One of the most relevant problems related to NPOs pertains their financing, which can be provided for by public resources, earnings from NPOs activities and private donations. NPOs private financing raises some questions, in particular if tax concessions are introduced in order to incentivize such kind of donations : as a matter of fact, in this way States seem to renounce to their functions, transferring to private strategic choices, concerning public goods and their distribution. As far as donations from enterprises are concerned, the situation becomes even more complicated, because of the derogation to tax principles caused by their deductibility. System cohesion has to be guaranteed, taking into account constitutional and EU principles, and a solution cannot set aside neither the pursued kind of society, nor the role played by enterprises within it.

SOMMARIO: 1. Crisi dello stato sociale e ruolo del Terzo settore – 2. Il finanziamento degli enti *no profit*: le opzioni possibili– 3. Finanziamento privato del Terzo settore e devoluzione di scelte pubbliche: i limiti imposti al legislatore ordinario – 4. Gli oneri di utilità sociale: le imprese finanziatrici del Terzo settore – 5. Considerazioni conclusive

1. Crisi dello stato sociale e ruolo del Terzo settore

La questione del finanziamento privato¹ del settore cosiddetto *no profit* deve essere inquadrata all'interno dell'attuale contesto storico, politico e sociale, le cui innegabili criticità sono verosimilmente alla base della percezione, da parte di alcuni, di una siffatta esigenza².

L'attuale scenario, e le problematiche che lo caratterizzano, costituiscono il risultato dell'interazione di differenti fattori fra loro connessi, che negli ultimi decenni ne hanno profondamente influenzato la struttura e le dinamiche, sconvolgendone l'aspetto rispetto ad un passato anche relativamente recente.

Il riferimento va, in primo luogo, alla perdita di sovranità che i singoli Stati hanno subito quale conseguenza del complesso di fenomeni unitariamente indicati come *globalizzazione*, e che si è verificata non solo a favore di organismi sovranazionali – i quali si distinguono talvolta per un preoccupante *deficit* di democraticità³ - quanto, soprattutto, a vantaggio dei mercati, con le drammatiche conseguenze,

1 D'ora in avanti, allorché ci si riferirà al finanziamento «privato» o ai «privati» finanziatori, senza ulteriori specificazioni, il rimando andrà inteso in senso ampio, e, quindi, effettuato unitariamente tanto alle imprese, quanto ai soggetti non riconducibili a tale categoria. Per «privato» si intenderà quindi genericamente ciò che si distingue da pubblico; allorché, invece, si vorrà differenziare il discorso, facendo separato riferimento alle imprese, da un lato, e a coloro che non rivestono tale qualifica, dall'altro, questi ultimi verranno specificamente indicati come «privati non imprenditori», ricomprendendosi all'interno di tale categoria tanto le persone fisiche, quanto gli enti che non esercitano attività commerciale (o, quanto meno, non in via prevalente).

2 Come si era osservato in altra occasione: sia consentito rinviare, qui come altrove nel prosieguo, a S. GIANONCELLI, *La fiscalità delle erogazioni liberali al Terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del Terzo settore*, Milano, 2011, 301 ss..

3 Ancora di recente rilevato, con specifico riguardo all'Unione europea, da A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, 1525 ss., il quale, nel ricondurlo causalmente alla permanenza della gran parte dei poteri decisionali, in seno a tali organismi, a rappresentanti degli organi esecutivi dei singoli Stati «*in quanto tali solo indirettamente rappresentativi dei consociati*», ammonisce a non dedurre «*un arretramento delle funzioni riconosciute alle istituzioni direttamente espressive della rappresentanza politica negli assetti politici e costituzionali degli Stati membri*», ed auspica invece che il deficit di rappresentatività a

economiche e non solo, che ne sono scaturite⁴; ed il rimando è altresì alla crisi, che pare per alcuni aspetti irreversibile, dei tradizionali modelli di riferimento, fra cui, per quanto più rileva in questa sede, quello del c.d. stato sociale, messo in discussione non solo sul duplice piano del suo finanziamento e del suo funzionamento⁵, ma altresì su quello dei principi che ne hanno determinato la nascita.

Tali fenomeni, più di altri, hanno imposto ed impongono di ritornare a riflettere su equilibri che parevano ormai raggiunti, e di ponderare nuovamente talune scelte che si credevano, forse, definitive; ciò per quanto, non ci si può esimere dall'osservare, gli esiti di tale rimediazione appaiano, oggi, piuttosto imprevedibili.

Tra le scelte con riguardo alle quali potrebbe imporsi una riponderazione - auspicabilmente ispirata ad un approccio scevro da pregiudizi di sorta, e aperto alle differenti possibili soluzioni⁶ - vi sono quelle che attengono alla fornitura alla collettività di determinati beni e servizi di interesse generale.

Le ragioni sono note: la fornitura di tali beni e servizi pare oggi non possa più essere garantita - quanto meno integralmente e a livelli pienamente soddisfacenti - dal settore pubblico; d'altra parte, essa non pare possa essere demandata *sic et simpliciter* a quello privato, che non ha interesse ad occuparsene, o, qualora se ne occupasse, lo farebbe secondo logiche di ricerca del profitto - quanto meno oggettivamente inteso⁷ - non compatibili con la natura degli stessi beni e servizi forniti⁸.

livello dell'Unione possa essere progressivamente attenuato grazie all'ampliamento delle competenze riconosciute al Parlamento europeo.

4 L'osservazione è di innegabile attualità, ma la più attenta dottrina da tempo aveva posto in evidenza il problema: cfr., più di altri, F. GALGANO, *La globalizzazione nello specchio del diritto*, Bologna, 2005.

5 Per una disamina delle evidenti difficoltà che, nell'attuale periodo storico, i singoli Stati si trovano ad affrontare a causa della (in)sostenibilità finanziaria dei propri sistemi di *welfare*, analizzate, in particolare, nella prospettiva dell'ordinamento europeo (al contempo causa e possibile soluzione delle stesse criticità), cfr. S. SPINACI, *Divieto comunitario di discriminazione in base alla nazionalità e principi costituzionali di eguaglianza*, in *Dir. pubbl.*, 2007, 241 ss.; sul punto v. altresì M. RAVERAIRA, *L'ordinamento dell'Unione europea, le identità costituzionali nazionali e i diritti fondamentali. Quale tutela dopo il Trattato di Lisbona?*, in *Riv. dir. sic. soc.*, 2011, 325 ss..

6 Si rinvia alle acute riflessioni di G. VETTORI, *Diritti fondamentali e diritti sociali, una riflessione fra due crisi*, in *Europa e dir. priv.*, 2011, 625, in particolare con riguardo alla necessità di rimediare alcuni equilibri tradizionali tenendo a mente il monito di nietzschiana memoria, secondo cui ogni generazione «*deve costruire il proprio mondo ricordando e dimenticando insieme*» (ossia, fuor di metafora, conservando, pur attualizzandoli, i fondamenti della civiltà europea, fra i quali, si ritiene, debbano necessariamente occupare un posto di rilievo i principi che hanno portato alla nascita del *welfare state*).

7 Sebbene la nozione di impresa accolta dal nostro ordinamento sia certamente idonea a ricomprendere al suo interno soggetti, anche privati, che non sono animati da scopi lucrativi, per l'*id quod plerumque accidit* la finalità che contraddistingue l'attività dell'imprenditore individuale o collettivo è la ricerca del profitto, indipendentemente dalla sua successiva materiale apprensione (v. *infra*, in particolare nt. 38). In tale prospettiva, l'impresa sociale (sulla quale pure v. *infra*, in particolare nt. 43) rappresenta verosimilmente un tentativo di superare la criticità indicata nel testo, epurando per così dire l'impresa dalla sua indole lucrativa (e per quanto la lettera della legge pare faccia riferimento al solo lucro soggettivo, ciò che parrebbe non essere sufficiente allo scopo); la circostanza che si sia avvertita l'esigenza di creare un siffatto ibrido (il termine è ovviamente utilizzato senza alcuna connotazione negativa) si ritiene confermi, *a contrario*, la sostanziale inidoneità dell'impresa tradizionalmente intesa a garantire la fornitura dei beni e dei servizi di cui si sta parlando.

8 Sul punto, oltre a F. REVELLI, *Donare seriamente. Sistemi tributari ed erogazioni liberali al settore non profit*, Torino, 2003, *Premessa*, VII, 2 ss., C. BORZAGA, G. FIORENTINI, A. MATA-CENA, *Non-profit e sistemi di welfare: il contributo dell'analisi economica*, Roma, 1996; L. ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005, 113, e R. CARTOCCI, F. MACONI (a cura di), *Libro bianco sul Terzo settore*, Bologna, 2006, 15 ss.. Appartiene anche ad autorevoli esponenti del pensiero liberale, occorre ricordare, l'idea secondo cui i beni che soddisfano bisogni essenziali devono essere messi a disposizione della collettività in condizioni di eguaglianza, e non attraverso meccanismi di scambio di mercato (cfr. L. EINAUDI, *Lezioni di politica sociale*, Torino, 1944, richiamato sul punto da M. LIBERTINI, *Impresa e finalità sociali. Riflessioni sulla teoria della responsabilità sociale dell'impresa*, in *Riv. soc.*, 2009, 1); nello stesso senso pare vada l'auspicio di N. IRTI, *Concetto giuridico di mercato e dovere di solidarietà*, in *Riv. dir. civ.*, 1997, 190, secondo il quale, a fronte della erogazione, da parte dello Stato, di beni

Il Terzo settore, o settore *no profit* - al quale, in via di prima approssimazione, possono essere ricondotti gli enti che svolgono attività socialmente rilevanti senza perseguire scopi di lucro – si configura allora come una potenziale e valida alternativa⁹; ciò soprattutto tenuto conto della maggiore libertà da condizionamenti di cui tali enti godono, in considerazione sia della loro menzionata natura non lucrativa¹⁰, sia della possibilità di prescindere in tutto o in parte dalle preferenze della (maggioranza della) collettività¹¹, ove si tratti di operare scelte in ordine ai settori e alle modalità del proprio intervento¹².

2. Il finanziamento degli enti *no profit*: le opzioni possibili

Dalla decisione di allocare al Terzo settore la produzione e la fornitura dei beni e servizi che si distinguono per la loro utilità sociale scaturiscono una serie di problematiche, fra le quali assume particolare rilievo quella del finanziamento degli enti che vi appartengono.

Allo stato attuale, nel nostro Paese esso pare essere garantito in buona misura dalla diretta erogazione di risorse pubbliche¹³.

A tacer d'altro, tale circostanza determina il permanere di alcune delle criticità che, storicamente, caratterizzano la produzione di beni e servizi di interesse collettivo da parte del settore cui tali risorse appartengono. Il riferimento va, in primo luogo, alla scarsità di fondi disponibili, e alla conseguente esigenza di contenimento della spesa, con le ripercussioni che ne derivano sul piano della quantità e della qualità dell'offerta; ma il riferimento va altresì alla sussistenza di vincoli e condizionamenti, derivanti tanto dalla necessità di rispettare le preferenze della maggioranza della collettività¹⁴, quanto, simmetricamente, dalla ineludibile esigenza di garantire un sufficiente livello di pluralismo. Per quanto

e servizi che soddisfano diritti sociali, in tal modo restringendo gli spazi di mercato, «*il giurista ha poco o nulla da dire, e soltanto si augura che il soddisfacimento dei diritti sociali si svolga all'esterno del mercato, non alterando per il resto né la competizione delle imprese né la libera formazione dei prezzi*». Favorevoli invece ad un assoggettamento alle regole del mercato di alcuni settori di interesse collettivo, quale, in particolare, quello dello spettacolo dal vivo, M.C. FREGNI, *Le risorse destinate allo spettacolo dal vivo e al cinema: lo strumento fiscale*, in *Aedon*, 2007, 3, reperibile in www.aedon.mulino.it (la quale pure precisa come le regole del mercato debbano essere correttamente intese, «*non come liberismo sfrenato, in cui la logica del profitto rischia di distruggere o negare asilo alle forme di creatività meno in linea con le tendenze del momento, o a situazioni di nicchia o di sperimentazione di scarso appeal economico, bensì come regole di efficienza, buona amministrazione, attenzione al rapporto costi/benefici, in una parola, come corretta gestione di un ente e delle risorse che ad esso pervengono a vario titolo*»), e P. TRIMARCHI, *Le regole del gioco: azione pubblica e spettacolo dal vivo*, in *Aedon*, 2007, 3, reperibile in www.aedon.mulino.it.

9 L'opinione è diffusa; v. fra gli altri, D. ZAZZERIN, M. TAGLIABUE, *Il principio di sussidiarietà e le vicende del 5 per mille*, in *Non profit*, 2008, 5, che individuano nel Terzo settore - addirittura - il «*protagonista di un welfare moderno in grado di rispondere in modo efficace alle esigenze della popolazione*».

10 Che li svincola dalla necessità di massimizzare i ricavi, eventualmente attraverso il contenimento dei costi.

11 In questo senso parrebbe di dover leggere l'osservazione di G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del Terzo settore*, in *Rass. trib.*, 2010, 974, secondo cui le organizzazioni *no profit* perseguono per definizione «*uno scopo ideale, connotato dalla utilità sociale, anche se non necessariamente dall'interesse generale*».

12 Ciò che, sia detto per inciso, può essere positivamente considerato ove sia riguardato nella prospettiva di una maggior celerità - e, conseguentemente, di una maggior tempestività - dell'intervento, ma che può dare luogo a perplessità soprattutto ove tali enti siano anche solo in parte finanziati, direttamente o indirettamente, per il tramite di risorse pubbliche.

13 Sul sostegno garantito dal settore pubblico in via diretta ad alcuni enti *no profit*, e sui problemi che esso solleva, in parte coincidenti con quelli che si ricollegano al loro finanziamento privato (e alla sua agevolazione fiscale), si rinvia alla approfondita analisi di P. MOROZZO DELLA ROCCA, *Il sostegno pubblico agli enti non profit: agevolazioni, concessioni ed erogazioni con finalità sociali*, in *Dir. famiglia*, 2007, 811.

14 O, quanto meno, quelle che, mediate attraverso i circuiti tipici della democrazia rappresentativa, appaiono tali.

entrambe tali priorità – che solo apparentemente si pongono su piani contrapposti - siano costituzionalmente sancite, è innegabile che le procedure e le cautele funzionali a darvi concreta attuazione possono tradursi in un rallentamento dell'azione dell'ente, oltreché in una riduzione del suo raggio.

Al sostegno pubblico degli enti riconducibili al Terzo settore si affiancano l'autofinanziamento e le donazioni dei privati, che spontaneamente decidono di destinare parte delle proprie risorse disponibili alle organizzazioni *no profit*¹⁵.

A tali donazioni, come è agevole intuire, sono sottese implicazioni che non si esauriscono nella mera attribuzione di risorse patrimoniali al singolo ente, ossia nel rilievo pratico che esse assumono, al fine di consentire al beneficiario di porre in essere la propria attività suppletiva del settore pubblico. Le erogazioni in questione coinvolgono infatti una serie di profili ulteriori, unitariamente riconducibili alla questione della concreta attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale¹⁶, e al più o meno significativo arretramento dello Stato (*rectius*: del settore pubblico) che essa comporta: arretramento che non si manifesta unicamente sul piano della materiale fornitura di quel bene e servizio di interesse, in via di principio, collettivo, ma altresì su quello delle decisioni che attengono a tale fornitura e, in particolare, al suo oggetto, attraverso la parziale devoluzione ai privati – finanziatori di valutazioni circa la meritorietà e l'efficienza dei soggetti che in concreto se ne occupano.

3. Finanziamento privato del Terzo settore e devoluzione di scelte pubbliche: i limiti imposti al legislatore ordinario

Nel contesto che si è appena descritto appaiono evidenti il significato e la portata dirimenti che potenzialmente assume la decisione di incentivare - e in quale misura - le erogazioni liberali effettuate dai privati a favore del Terzo settore, in particolare attraverso il ricorso ad agevolazioni di natura tributaria¹⁷; l'entità di tali agevolazioni¹⁸, le modalità con cui esse sono accordate e le condizioni cui la loro fruizione è subordinata sono altrettanti indici sintomatici tanto del rilievo e del ruolo che l'ordinamento attribuisce, al proprio interno, al Terzo settore, quanto, soprattutto, della propensione ad

15 Sulle forme di finanziamento, in particolare, degli enti attivi nel settore dello spettacolo dal vivo e del cinema, cfr. MC FREGNI, *Le risorse*, cit.. Ulteriori fonti di approvvigionamento di risorse da parte del Terzo settore, statisticamente meno rilevanti sotto il profilo quantitativo, sono costituite dagli investimenti effettuati direttamente dalle imprese nelle attività *no profit*, dall'accesso agevolato al credito bancario, dall'emissione e dal collocamento presso i risparmiatori dei titoli c.d. «di solidarietà» (R. CARTOCCI, F. MACONI, *Libro bianco*, cit., 109).

16 In argomento cfr. M. MISCALI, *Contributo allo studio dei profili costituzionali del principio di sussidiarietà fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 949 ss.

17 Ossia, come meglio si preciserà, accollandone quanto meno parzialmente l'onere alla collettività.

18 Occorre peraltro puntualizzare che, secondo una certa ricostruzione del fenomeno di cui si discute, il differente trattamento fiscale delle risorse destinate dai privati al settore *no profit* troverebbe la propria giustificazione non tanto nella - mera - volontà di indirettamente favorire una determinata fattispecie in considerazione della sua meritorietà, quanto, piuttosto, nel riconoscimento di un'attenuazione della capacità contributiva dei donatori. In tale prospettiva, non si potrebbe neppure propriamente parlare di discipline di favore, quanto più in generale, di trattamenti legittimamente differenziati. In questo senso v. I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1963, 91 s., secondo il quale è doveroso valorizzare i profili di diversità presenti nella capacità contributiva del singolo «anche in funzione della diversa utilizzazione delle rispettive capacità economiche, e colui che ha già contribuito per altra via alla parziale copertura dei carichi pubblici sarà conseguentemente assoggettato ad un minor prelievo tributario», nonché R. ZENNARO, F. MOSCHETTI, voce *A agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV, Torino, 1987; contrario a tale ricostruzione S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, 32.

allocare determinate decisioni, anche strategiche¹⁹, agli stessi privati *uti singuli*, ossia al di fuori dei consueti meccanismi della democrazia rappresentativa.

In ultima analisi, quindi, esse sottendono scelte politiche – più o meno consapevolmente adottate - nel senso più profondo che tale termine assume.

Tali decisioni dimostrano tutta la loro sensibilità in particolare in epoche storiche, come quella presente, in cui si perseguono congiuntamente gli obiettivi di contrarre la spesa pubblica e di aumentare le entrate fiscali, ciò che può implicare – e spesso di fatto determina - una riduzione dei sistemi agevolativi²⁰; ma a prescindere dalla contingenza, si tratta di scelte di natura politica che sia devono essere apprezzate sotto il profilo delle ragioni che le sostengono, della loro coerenza e della loro efficienza ed efficacia²¹, sia, in conformità a quanto previsto dall'art. 117 della Costituzione, devono rispettare i parametri imposti dall'ordinamento UE e dal dettato costituzionale.

Su tale secondo piano, come sempre accade con riguardo a disposizioni che prevedono un'attenuazione del carico fiscale, emerge in primo luogo la possibile tensione con il combinato disposto degli artt. 3 e 53 della Carta costituzionale e, dunque, con il principio di eguaglianza tributaria che dagli stessi scaturisce, e con il limite di razionalità alla pur ampia discrezionalità del legislatore che esso comporta²².

Non solo. Come si è anticipato, le scelte concernenti il finanziamento privato del Terzo settore interferiscono nella diretta attuazione del principio di sussidiarietà orizzontale, che incontra, a livello costituzionale, un esplicito riconoscimento, unitamente, forse, a delle implicite per quanto non meno rilevanti limitazioni; ed è - anche - alla luce di tale riconoscimento e, soprattutto, dei suoi limiti, che devono essere soppesate.

Sono altre le questioni che si pongono sul piano dei vincoli derivanti dall'ordinamento europeo, nell'ambito del quale, come è stato acutamente osservato, il tributo «*non è lo scopo, ma neanche l'oggetto diretto dell'azione comunitaria*», e può invece rappresentare lo strumento attraverso il quale i legislatori

19 Sul punto cfr. M. LIBERTINI, *Impresa*, cit., il quale definisce «*squisitamente politica*» la scelta dei beni che soddisfano bisogni essenziali.

20 Può essere significativo ricordare che, con il d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla l. 15 luglio 2011, n. 111, si era in particolare prevista una temporanea riduzione di molte delle agevolazioni fiscali previste dal nostro ordinamento, tra le quali quelle relative alle erogazioni liberali poste in essere dai privati a favore del *no profit* (cfr., in particolare, l'art. 40, comma 1-ter di tale provvedimento nella sua versione originaria, anteriore alla sua sostituzione ad opera del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201). Successivamente tale misura, evidentemente volta al contenimento dell'erosione di risorse pubbliche che tali regimi comportano, è stata sostituita dall'aumento delle aliquote dell'imposta sul valore aggiunto; pur non essendo questa la sede per un loro approfondimento, le ragioni di tale sostituzione presentano indubbiamente interesse, in quanto sembrano riflettere un differente apprezzamento delle ragioni che giustificano la stessa esistenza del Terzo settore ed il suo finanziamento privato e, più in generale, il richiamo ad una differente scala di valori.

21 Come correttamente rilevato da F. REVELLI, *Donare*, cit., *Premessa*, IX, al pari di qualsiasi altro sistema di agevolazioni, anche quello previsto con riguardo alle erogazioni dei privati al Terzo settore deve essere valutato non solo sotto il profilo dei risultati che permette di conseguire, ma altresì sul piano della sua sostenibilità da parte del bilancio pubblico, e della sua attitudine a prevenire e, eventualmente, a contrastare, i sempre possibili fenomeni di elusione o abuso.

22 Sulla razionalità come limite alle scelte del legislatore tributario, laddove si tratti di introdurre diversificazioni del carico fiscale, v. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, I, Torino, 2011, 75 ss.. Evidenziano in maniera chiara il rapporto tra principio di eguaglianza razionalità e coerenza dell'imposizione anche R. ZENNARO, F. MOSCHETTI, voce *Agevolazioni fiscali*, cit.; si riferisce congiuntamente a razionalità e coerenza dell'imposizione - per evidenziarne, in senso critico, la carenza in alcuni settori dell'ordinamento tributario vigente - E. DE MITA, voce *Capacità contributiva*, in *Digesto comm.*, II, Torino, 1987.

nazionali, in maniera più o meno consapevole, alterano l'equilibrio di mercato perseguito dalle istituzioni europee²³.

In tale prospettiva, è in particolare la disciplina degli oneri di utilità sociale, nella misura in cui la sua applicazione determina un alleggerimento del carico fiscale delle imprese finanziatrici del Terzo settore, a porsi in potenziale contrasto con il principio di libera concorrenza; in particolare, tale disciplina può assumere rilievo *sub specie* di aiuto pubblico alle imprese, vietato ai sensi dell'art. 107 del Trattato FUE, che pacificamente ha tra i suoi corollari il divieto di trattamenti fiscali agevolati che abbiano natura selettiva²⁴.

Ma è l'insieme delle norme destinate ad agevolare attraverso lo strumento tributario le erogazioni liberali al *no profit* che può presentare criticità altresì sul piano del rispetto delle libertà di circolazione, in quanto l'alleggerimento fiscale funzionale a incentivare tale forma di impiego del reddito sia accordato operando ingiustificate - o presunte tali - disparità di trattamento a danno dei soggetti che di tali libertà si avvalgono.

La necessaria applicazione congiunta dei richiamati principi, tutti sovraordinati rispetto alla legislazione ordinaria, non è sempre immediatamente possibile, ciò che può condurre, al limite, ad *impasse* non facilmente risolvibili. Spetta allora all'interprete individuare la soluzione ermeneutica che garantisca in misura maggiore la conformità delle norme di agevolazione - o presunte tali - ad entrambi gli ordinamenti; tale individuazione sembra comportare la necessità di privilegiare non solo e non tanto uno tra i possibili significati della singola disposizione che ci si trova concretamente ad applicare, ma, più in generale, un'opzione ricostruttiva del sistema rispetto ad un'altra, con tutti i profili di criticità e le implicazioni che tale operazione inevitabilmente comporta.

4. Gli oneri di utilità sociale: le imprese finanziatrici del Terzo settore

La questione di cui si discute si ritiene assuma particolare interesse ove si ponga mente alle contribuzioni corrisposte al *no profit* dalle imprese. Ciò in quanto, se, come è stato osservato, «*occuparsi di donazioni individuali è oggi un modo per contribuire ad una riflessione sulla forma di società che desideriamo*»²⁵, occuparsi in particolare di erogazioni al settore *no profit* poste in essere dalle imprese fornisce l'occasione e il pretesto per una riflessione che coinvolge anche un profilo ulteriore, cioè a dire quello del ruolo che ad esse si vuole riconoscere in quella società²⁶.

23 Così M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 383. In termini ancora più espliciti osservava in precedenza F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, I, 2006, 407, la tendenza delle stesse istituzioni europee a considerare la fiscalità «*più come un fattore distorsivo della concorrenza*», in quanto tale oggetto di limitazione, armonizzazione, coordinamento e controllo, «*che come uno strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziali per lo sviluppo e la sussistenza di una collettività secondo giusti principi distributivi*».

24 Sull'esatta accezione in cui occorre intendere tale aggettivo, allorché si tratti, in particolare, di individuare le misure fiscali incompatibili con il diritto dell'Unione europea, la Corte di Giustizia, nel suo ruolo di interprete privilegiata del diritto UE, ha fornito indicazioni parzialmente contraddittorie, tanto da fare osservare all'Avvocato Generale Jaaskinen nelle sue conclusioni per le cause riunite C-78/08 e C-80/08 (*Cooperative Adige Carni & a.*), depositate in data 8 luglio 2010, che, pur rappresentando un elemento costitutivo della nozione di aiuto di stato - e, dunque, malgrado la sua estrema rilevanza nel quadro dell'attuazione della politica europea della concorrenza - lo stesso concetto di selettività «*sfugge ad una qualifica univoca*».

25 F. REVELLI, *Donare*, cit., *Premessa*, VII.

26 E' qui possibile fare solo sommariamente riferimento ai termini del dibattito sulla cosiddetta responsabilità sociale di impresa o *company social responsibility*, che pure potrebbe assumere qualche rilievo con riferimento al tema che qui occupa, se è vero, come è vero, che la responsabilità sociale dell'impresa è stata in passato ricondotta - anche - alla sua attività di contribuzione benefica (sul punto cfr. D. VOTAW, *Genius Became Rare: A Comment on the Doctrine of Social Responsibility*, in

Certo l'analisi del tema presenta molti punti di contatto con le considerazioni che, più in generale, si sono formulate con riferimento alla scelta di demandare in tutto o in parte le decisioni circa il finanziamento del Terzo settore ai privati, attraverso, in particolare, la previsione di specifici incentivi; ma allorché si tratti di valutare le implicazioni connesse alle erogazioni liberali effettuate dalle imprese occorre tenere conto, altresì, delle peculiarità che caratterizzano tali soggetti sul piano delle finalità perseguite, delle modalità con le quali operano e, quel che più rileva in questa sede, del trattamento fiscale che l'ordinamento riserva loro.

Per quel che concerne in particolare tale ultimo aspetto, è noto che il nostro legislatore tributario, in taluni casi tassativamente²⁷ individuati da una normativa assai poco sistematica²⁸, accorda la possibilità di considerare le attribuzioni patrimoniali effettuate dalle imprese a vantaggio di soggetti riconducibili al Terzo settore alla stregua di componenti negative del reddito di impresa, denominandole, in particolare, oneri di utilità sociale²⁹; si acconsente in tal modo ad una riduzione dell'imponibile imputabile all'impresa erogante, ciò che determina, sostanzialmente, il parziale accollo di tale esborso da parte dello Stato e, dunque, della collettività³⁰.

Ora, il riconoscimento di tale facoltà solleva una serie di rilevanti questioni tanto nel caso in cui essa sia accordata alle imprese, quanto ove ne beneficino i privati *stricto sensu* intesi; ciò in ragione, in primo luogo, della necessità di legittimare in qualche modo il suddetto parziale accollo, riconducendolo, ove possibile, al perseguimento di interessi positivamente qualificati. Nel primo caso, tuttavia, a tale

California Management Review, 1972, 15, 2, 25 ss., il quale, nel tentare una definizione del concetto di responsabilità sociale, affermava «*corporate social responsibility means something, but not always the same thing to everybody (...); many simply equate it with a charitable contribution*»). Si avrà occasione di accennare nuovamente alla questione nel prosieguo.

²⁷ La tassatività si evince in particolare dal comma 4 dell'art. 100 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (di seguito, per brevità, TUIR). Tale disposizione contiene l'elenco dei c.d. «oneri di utilità sociale» deducibili dal reddito di impresa, e si chiude escludendo la deducibilità di erogazioni liberali diverse da quelle considerate al suo interno, nonché all'interno dell'art. 95 TUIR (concernente le erogazioni a favore dei lavoratori dipendenti, e, conseguentemente, irrilevante ai fini della presente trattazione). Conviene sin d'ora precisare che tale indicazione di tassatività non ha impedito il successivo intervento di disposizioni speciali, che, affiancandosi al predetto art. 100, accordano alle imprese la possibilità di dedurre dal proprio reddito erogazioni al Terzo settore ulteriori rispetto a quelle contemplate all'interno di tale norma, né ciò sarebbe stato possibile, in considerazione delle regole che presidono alla successione temporale di norme aventi pari efficacia. Il predetto comma 4 dell'art. 100 è funzionale invece ad evitare che sia l'interprete ad individuare per via ermeneutica ulteriori erogazioni liberali deducibili.

²⁸ Sia pure incidentalmente, non si può non rilevare la distonia esistente tra, da un lato, l'asistematicità della normativa che contiene le previsioni di cui si discute, e che, imputabile a fattori di vario genere, rende inevitabile la presenza di incongruenze, irrazionali disparità di disciplina, elementi di iniquità in genere, e, dall'altro, la tassatività delle stesse previsioni, che, come si è anticipato, limita, in via di principio, la possibilità di interpretazioni estensive, e sicuramente esclude quelle analogiche.

²⁹ La denominazione è quella utilizzata nella rubrica dell'art. 100 TUIR, ed è riferita in realtà tanto alle erogazioni a vantaggio di enti *no profit*, oggetto del presente studio, quanto ad altri tipi di attribuzioni patrimoniali, poste in essere a favore dei dipendenti dell'impresa erogante, o di soggetti per varie ragioni non riconducibili al Terzo settore. A tale disposizione si affiancano alcune ulteriori e specifiche previsioni che ripetono il medesimo schema, accordando all'impresa la possibilità di dedurre dall'imponibile ai fini delle imposte sui redditi le attribuzioni patrimoniali effettuate a favore di soggetti appartenenti al Terzo settore. Per tale ragione, allorché nel testo si menzioneranno gli oneri di utilità sociale, il riferimento dovrà essere inteso anche alle poste deducibili ai sensi di tali ulteriori previsioni.

³⁰ In conformità allo schema che caratterizza la c.d. «spesa mediante imposta». Pare utile richiamare qui quanto efficacemente osservato da A. GIOVANNINI, *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2011, 609 ss., con generale riferimento a tutte le tipologie di costi. Precisa l'Autore che, in tale prospettiva, il tributo diviene il principale strumento attuativo della redistribuzione non solo della ricchezza, ma, indirettamente, «*degli oneri a questa funzionale*».

necessità si affianca altresì quella di giustificare la deducibilità degli oneri di utilità sociale alla luce dei principi su cui si fonda la disciplina del reddito di impresa, primo fra tutti quello di inerenza³¹.

Quest'ultimo, in considerazione della sua evidente rilevanza, è, come noto, oggetto della costante attenzione sia della giurisprudenza, che si è espressa sul punto con orientamenti fra loro anche profondamente discordanti³², sia della dottrina³³. La regola che ne discende rappresenta il primo corollario del fondamentale assunto in base al quale, ove si individui nel reddito *netto* l'oggetto dell'imposizione³⁴, occorre delimitare le spese dallo stesso deducibili, distinguendo, in primo luogo, tra quelle di produzione e quelle di erogazione³⁵: la possibilità di deduzione deve essere circoscritta alle

31 Per rifarsi nuovamente al recente studio appena richiamato (cfr. A. GIOVANNINI, *Principi*, cit.), si può osservare che la elevazione di una spesa concretamente posta in essere dal contribuente a fattispecie giuridica e quindi, per quanto qui rileva, ad onere fiscalmente rilevante, implica un giudizio (di valore) che si antepone logicamente a quello avente ad oggetto la sua inerenza. Ora, per trasporre tale distinguo al discorso che qui occupa, tanto con riferimento al riconoscimento delle erogazioni al settore *no profit* effettuate dai privati (*stricto sensu* intesi) come oneri deducibili dal reddito complessivo, o detraibili dall'imponibile IRPEF, quanto con riguardo alla riconduzione delle donazioni poste in essere dalle imprese tra gli oneri di utilità sociale, scomputabili in quanto tali dal relativo reddito, si pone in primo luogo la necessità di legittimare, alla luce dei principi – segnatamente costituzionali – dell'ordinamento, tale riconoscimento; nel secondo caso, tuttavia, si pone altresì l'ulteriore problema dell'inerenza di tali esborsi (*rectius*: della mancanza di inerenza che pacificamente li connota, come si dirà a breve).

32 Per quanto concerne in particolare la giurisprudenza di legittimità, il *case law* della Cassazione si è caratterizzato negli anni, fra l'altro, per continue oscillazioni tra posizioni più rigide, orientate a riconoscere l'inerenza unicamente dei costi di cui sia possibile dimostrare in maniera puntuale la specifica correlazione con ricavi (o, comunque, con componenti positive) imponibili, e decisioni inclini a ritenere inerenti anche quegli esborsi che si ricolleghino, più in generale, all'attività dell'impresa, potenzialmente idonea a produrre utili (per un'analitica ricostruzione dei differenti orientamenti v. G. ZIZZO, *Inerenza ai ricavi o all'attività? Nuovi spunti su una vecchia questione*, in *Rass. trib.*, 2007, 1796 ss.), nonché, sotto altro aspetto, per l'alternanza tra pronunce inclini a ritenere il giudizio di inerenza comprensivo di quello di congruità del costo, e decisioni fondate, al contrario, sulla negazione della possibilità di sindacare tale profilo, in assenza di un'apposita norma che lo preveda (in dottrina, per un'apertura acutamente motivata verso la prima lettura del principio, tradizionalmente osteggiata dalla dottrina, V. E. MARELLO, *Involuzione del principio di inerenza?*, in *Riv. dir. fin.*, 2002, 513).

33 La letteratura sul principio di inerenza è vastissima, forse in ragione del fatto che, secondo l'opinione maggiormente accreditata, dall'entrata in vigore del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, non esiste del nostro ordinamento una disposizione che espressamente lo sancisca (sul punto v. G. TINELLI, *Il reddito di impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 245 ss., e ID., *Il principio di inerenza nella determinazione del reddito di impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 437, secondo il quale, nel sistema attualmente vigente, il principio di inerenza si identificherebbe sostanzialmente con una regola non formalizzata in quanto tale da alcuna norma scritta, ma desumibile «dal collegamento del reddito, nelle sue componenti economiche, all'attività legalmente tipizzata» di impresa o di lavoro autonomo; cfr. anche G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito di impresa*, in F. TESAURO (dir.), *Imposta sul reddito delle persone fisiche. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, II, Torino, 1994, 557, secondo il quale il principio di inerenza deriverebbe da una norma «senza disposizione», tale non potendo essere ritenuto l'art. 109, comma 5, TUIR, che si limita a disciplinare la deducibilità di componenti negativi a fronte di proventi esenti; nello stesso senso anche R. LUPI, *Limiti alla deduzione degli interessi e concetto generale di inerenza*, in *Corr. trib.*, 2008, 771. Da ultimo, sul punto, v. G. FRANSONI, *La Finanziaria 2008 e i concetti di inerenza e congruità*, in G. FRANSONI (a cura di), *Finanziaria 2008*, Milano, 2008, 149 ss.). Prescindendo in questa sede dalla manualistica, che tutta affronta analiticamente la questione, si rimanda, senza alcuna pretesa di completezza, a P. BORIA, *Il concetto di inerenza e le spese promozionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 413 ss.; L. ROSA, *Il principio di inerenza*, in G. TABET (a cura di), *Il reddito di impresa*, Padova, 1997, I, 139; F. TESAURO, *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito di impresa*, in AA.VV., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Roma-Milano, 1190, 217 ss. (oltre ai contributi che si sono già richiamati, o che si richiameranno).

34 Il tema è eccessivamente complesso e dibattuto per poter dare compiutamente conto, in questa sede, dei suoi termini. Senza alcuna pretesa di completezza, si rinvia allora a E. DE MITA, *Razionalità e fiscalismo nella giurisprudenza costituzionale tributaria*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 177 ss.; G. FALSITTA, *Le origini dell'interpretazione antielusiva come strumento della giustizia tributaria*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Padova, 2008, 131; G. GAFFURI, *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, 2006, 413; B. GRIZIOTTI, *Il principio della realtà economica negli artt. 8 e 68 della legge di registro*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1939, II, 209, con generale riferimento alla necessità di tassare imponibili (e non solo redditi) effettivi; G. MARONGIU, *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza costituzionale dell'ultimo decennio*, in *Dir. Prat. trib.*, 1999, I, 1772 s.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 373, e ID., *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per «l'ordinamento giuridico in cammino» dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 427; R. SCHIAVOLIN, *Reddito effettivo e reddito fittizio: evoluzioni recenti*, in *Corr. Trib.*, 2007, 1981.

35 Cui devono essere ricondotte le spese sostenute per il soddisfacimento di interessi diversi da quelli dell'impresa: così E. MARELLO, *Involuzione del principio di inerenza?*, in *Riv. dir. fin.*, 2002, 480; identifica *tout court* nel perseguimento di

prime³⁶, dal momento che l'indeducibilità delle seconde rappresenta l'elemento minimo necessariamente caratterizzante, sia pure in negativo, il concetto di inerenza³⁷.

Non solo. Lo stesso principio di inerenza si ritiene si configuri altresì come il precipitato giuridico della constatazione fattuale secondo cui le imprese sono, in via di principio, soggetti votati al realizzo di lucro³⁸: in tale prospettiva (ma a ben vedere anche in quella, parzialmente differente, secondo cui non il fine di lucro caratterizza l'impresa, quanto la – mera - economicità della sua gestione³⁹) è una regola

interessi estranei all'impresa il tratto caratterizzante delle spese non inerenti G. VANZ, *Vendita con dote di partecipazione in società in crisi: destinazione di beni a finalità estranee all'impresa?*, in *Rass. trib.*, 2001, 1708.

36 Nello stesso senso E. MARELLO, *Involuzione*, cit., laddove afferma «Nel sostenere che il reddito di impresa va depurato dalle componenti negative incorse nella formazione dello stesso, è implicito il richiamo a quelle sole spese che vengano effettuate nell'esercizio dell'impresa». Sul punto v. le risalenti ma sempre valide considerazioni di P. STELLA RICHTER, *Il problema della inerenza della spesa al reddito di ricchezza mobile*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 12 ss.; più di recente, fra gli altri, M. BEGHIN, *La deducibilità delle sanzioni antitrust nella prospettiva della corretta determinazione del reddito di impresa*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2011, 522; G. ZIZZO, *Regole generali*, cit., 557; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, II, Torino, 2012, 137, secondo cui l'indeducibilità del costo che non sia stato sostenuto in funzione della produzione di ricavi si giustifica in quanto «non è un prius del reddito, un elemento che serve a produrlo, ma un posterius, una forma di impiego del reddito prodotto».

37 Anche per quanti accolgono un'accezione particolarmente lata del concetto di inerenza, infatti, è pacifica la ineducibilità degli atti erogativi per incompatibilità con il relativo principio: v. A. PANIZZOLO, *Inerenza ed atti erogativi nel sistema delle regole di determinazione del reddito di impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 697 ss..

38 Tale affermazione potrebbe sembrare, in prima battuta, superficiale, in quanto pare obliterare del tutto i termini del dibattito che da decenni anima la dottrina soprattutto (ma non solo) giuscommerciale sul punto. Vale quindi la pena di dare conto, sia pure per sommi capi, delle ragioni ad essa sottostanti. In primo luogo occorre ricordare che, per quanto riguarda le imprese esercitate in forma societaria, la natura necessariamente lucrativa dell'attività svolta (e, di più, il lucro *soggettivo* che deve costituirne la finalità) è espressamente sancita dal legislatore all'art. 2247 c.c.: tale disposizione caratterizza infatti il contratto sociale attraverso il richiamo della finalizzazione dell'attività svolta alla divisione di un utile, e dunque, in un momento logicamente e cronologicamente antecedente, alla sua produzione (sul significato di tale disposizione, e per una ricostruzione critica dei differenti orientamenti giurisprudenziali cui ha dato origine, F. GALGANO, *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, XVII, 2009, 17, cui si rinvia anche per alcune considerazioni in ordine alle peculiarità che, sotto il profilo del fine lucrativo, caratterizzano le società per azioni di grandi o grandissime dimensioni). Per quanto concerne le imprese esercitate attraverso altre forme soggettive, invece, il carattere lucrativo non è, come noto, legislativamente previsto, quanto meno non in termini così espliciti; ciononostante, secondo autorevoli voci della dottrina - che si allineano, sul punto, alla nozione economica di impresa - la *professionalità* cui fa riferimento l'art. 2082 c.c. implica necessariamente il perseguimento di un lucro *soggettivo* da parte dell'imprenditore (v., in questo senso, T. ASCARELLI, *Corso di diritto commerciale*, I, Milano, 1962, 189; G. FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2010, 550; F. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, I, Milano, 1965, 231; nello stesso senso anche una parte della giurisprudenza: cfr., fra le altre, Cass. civ., 17 marzo 1997, n. 2321, in *Giur. It.*, 1998, I, 1190). Gli altrettanto autorevoli orientamenti dottrinari che, invece, ritengono la finalità lucrativa (soggettivamente o oggettivamente intesa) non coesistente alla nozione di impresa (v. fra gli altri G. CAMPOBASSO, *Manuale di diritto commerciale*, V, Torino, 2010, 16, e F. GALGANO, *Diritto commerciale. L'imprenditore*, Bologna, XIII, 2011, 20 ss., oltre alla dottrina ivi richiamata) sono a ciò indotti, soprattutto, dall'intento di legittimare la sussunzione nella relativa categoria di soggetti quali le imprese mutualistiche e consortili (le quali, peraltro, non perseguono per definizione uno scopo altruistico), e delle imprese pubbliche, ma si ritiene confermino in tal modo, *a contrario*, che, per l'*id quod plerumque accidit*, e al di fuori di tali ipotesi (cui si è affiancata ora l'impresa sociale), la finalità ultima dell'esercizio di impresa è quella di conseguire un utile (in questo senso, del resto, lo stesso G. CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., *ibid.*), a prescindere, se si vuole, dalla sua successiva apprensione da parte dell'imprenditore, e, in genere, dallo scopo che anima tale soggetto, che potrebbe, al limite, anche avere natura ideale (cfr., per tale ultimo aspetto, F. FERRARA jr., *Gli imprenditori e le società*, Milano, VI, 1980, 43).

39 Sono orientati in questo senso, come specificato alla nota precedente, tanto G. CAMPOBASSO, *Manuale*, cit., *ibid.*, quanto F. GALGANO, *L'imprenditore*, cit., 23 ss., nonché, in giurisprudenza, Cass. civ., sez. lav., 14 giugno 1994, n. 5766, in *Giust. Civ.*, 1995, I, 187, con nota di FRANCO. In ambito tributario insistono sulla economicità quale elemento caratterizzante l'attività di impresa, in particolare, A. FEDELE, *Considerazioni generali sulla disciplina fiscale degli atti e delle vicende dell'impresa*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 781; E. NUZZO, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, in *Rass. trib.*, 1985, I, 122; A. SILVESTRI, *Destinazione a finalità estranee all'impresa*, in *Riv. dir. fin.*, 1998, I, 482 ss.. Come si evince dalla letteratura che si è occupata di definire gli enti pubblici economici, collocandoli sistematicamente nell'ambito del nostro ordinamento (v., fra gli altri, S. CASSESE, voce *Ente pubblico economico*, in *Noviss. dig. italiano*, 1975, VI, 573), si intende tradizionalmente per economicità della gestione la circostanza che quest'ultima sia improntata alla copertura dei costi dell'impresa, ossia alla remunerazione dei fattori produttivi impiegati: se la sussistenza di tale elemento minimo si rivela indispensabile per caratterizzare il soggetto come *impresa*, pare evidente la sua inconciliabilità - e, conseguentemente, l'inconciliabilità della nozione di impresa - con il fatto di sostenere consapevolmente un esborso che non determinerà, neppure indirettamente, il conseguimento di una successiva entrata sufficiente - quanto meno - a garantirne la copertura.

di fatto, prima che giuridica, quella in base alla quale gli oneri che le stesse imprese sopportano, per poter essere ritenuti autenticamente tali, devono in via di principio rappresentare altrettanti investimenti finalizzati, in maniera più o meno diretta⁴⁰, alla produzione e all'incremento di reddito⁴¹.

Se «*il benefattore non è imprenditore*»⁴², in altri termini, in via di principio, si ritiene, neppure l'imprenditore è benefattore⁴³.

Laddove la suddetta condizione non si verifichi, e il costo sia quindi sostenuto dall'impresa in un'ottica affatto differente, ci si trova sostanzialmente di fronte ad un'anomalia. Ove tale anomalia si rifletta sul piano giuridico, nella misura del possibile essa deve essere ricondotta a sistema per il tramite di una razionale giustificazione; in caso contrario, essa deve, in via di principio, essere espunta dall'ordinamento, ciò che si traduce, sul piano tributario che qui interessa, nella irrilevanza fiscale della relativa voce di spesa.

Alla luce delle considerazioni che precedono, non si può non osservare, con particolare riguardo agli oneri di utilità sociale, come la loro deducibilità rappresenti una deviazione rispetto al canone dell'inerenza⁴⁴; occorre allora domandarsi se tale deviazione possa essere in qualche maniera giustificata, o se, in ultima analisi, debba dubitarsi della sua legittimità e coerenza rispetto al sistema.

5. Considerazioni conclusive

Nel valutare le disposizioni che disciplinano, sotto il profilo tributario, il finanziamento privato del Terzo settore, può quindi affermarsi che due sono gli ordini di criticità che si prospettano.

L'uno attiene alla generalità delle donazioni, e si sostanzia nella necessità di legittimare il beneficio fiscale accordato ai donatori tanto alla luce del principio di eguaglianza tributaria costituzionalmente sancito, quanto dei principi europei di libera circolazione e libera concorrenza, non meno che nella

40 Tra la maniera *più diretta* e quella *meno diretta*, ovviamente, si colloca tutto lo spettro dei criteri di giudizio possibili sull'inerenza della spesa sostenuta dall'imprenditore, che può configurarsi come indispensabile, o, comunque, strettamente necessaria; opportuna; utile; utile in un'ottica di medio-lungo periodo (sul criterio di utilità che, «*correttamente delimitato, costituisce il nerbo del giudizio di inerenza*», cfr. E. MARELLO, *Involuzione*, cit., 510); insindacabile laddove – e nella misura in cui – sia riferita «*ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito*» (su tale ultima accezione, G. MARONGIU, *Il sindacato sulla congruità dei compensi agli amministratori*, in *Corr. trib.*, 2002, 3557), ossia sia sostenuta «*in funzione dell'impresa*» (e sia in quanto tale non disconoscibile sulla base di motivazioni «*che attengono alla sfera discrezionale delle scelte imprenditoriali*»: così F. TESAURO, *Istituzioni*, II, cit., 138).

41 Ispirata a considerazioni analoghe pare anche l'osservazione di G. TINELLI, *Il principio*, cit., 445, secondo cui deve essere esclusa la sussistenza del requisito di inerenza in tutti i casi in cui il componente negativo «*si presenti in contrasto con la funzione economica dell'impresa e costituisca un atto non riconducibile alla logica lucrativa propria dell'attività di impresa*».

42 W. BIGIARI, *Il fallimento Giuffrè*, in *Giur. It.*, 1959, I, 2, c. 359.

43 Tale considerazione non pare debba venire meno con riguardo alla c.d. impresa sociale. E' noto che, con d.lg. 24 marzo 2006, n. 155, è stata introdotta nel nostro ordinamento tale figura, che si caratterizza per il perseguimento di finalità di interesse generale e per il divieto di distribuire utili sotto qualsiasi forma (cfr. art. 3); nella misura in cui è pur sempre tenuta a svolgere un'attività *economica* organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi (cfr. art. 1, comma 1), si ritiene tuttavia che anche nella gestione dell'impresa sociale non possa prescindere da criteri di economicità, dovendosi quindi escludere, anche con riguardo ad essa, che possa rappresentare un elemento di normalità l'erogazione di importi a fondo perduto a favore di soggetti pur attivi nel Terzo settore, e, quindi, in via di principio svolgenti essi stessi attività di rilievo sociale (sul punto v. A. FICI, voce *Impresa sociale*, in *Dig. dic. priv., sez. civ., Agg.*, Torino, 2007).

44 Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni*, II, cit., 148, e G. TINELLI, *Il principio*, cit., 445, il quale evidenzia la necessità di una disposizione espressa, quale quella di cui al previgente art. 65 TUIR, proprio in considerazione della mancanza di coerenza che connota le erogazioni al *no profit* rispetto alla finalità lucrativa propria dell'impresa. Nello stesso senso Cass. civ., sez. trib., 22 febbraio 2007, n. 3891, in *bancadati Jurisdata*, sia pure con riguardo al previgente art. 60, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597.

ricerca di una giustificazione costituzionale⁴⁵ della devoluzione ai privati, al di fuori dei consueti circuiti della democrazia rappresentativa ⁴⁶, di scelte di natura politica che coinvolgono l'impiego di risorse collettive⁴⁷.

L'altro ordine di criticità coinvolge invece unicamente il trattamento fiscale delle donazioni al *no profit* effettuate dalle imprese, e, in particolare, attiene alla possibilità di legittimare dal punto di vista dei principi la deduzione dall'imponibile di quella che, in prima battuta, si presenta a tutti gli effetti come un'erogazione del reddito prodotto dall'impresa (e in tal modo viene peraltro definita dal legislatore), come tale slegata da qualsiasi logica di inerenza e funzionalità rispetto tanto alla sua attività quanto alle sue finalità.

Per quanto una prima analisi degli evidenziati profili possa indurre a ricercare una soluzione comune alla problematicità che li caratterizza, ad esempio attraverso il richiamo degli interessi extrafiscali che gli enti *no profit*, nel proprio ruolo di «supplenti» rispetto al settore pubblico, tendono a realizzare, e la successiva individuazione di una loro copertura costituzionale ed europea, si ritiene che, a ben vedere, l'approccio ai due richiamati piani della questione non possa essere esattamente lo stesso.

Con riguardo al superamento della regola dell'inerenza ⁴⁸, e, sia pure indirettamente, dei principi che ne costituiscono il fondamento, si è infatti persuasi della opportunità di tentare di individuare una

⁴⁵ Imprescindibili parametri di riferimento per tale giudizio sono, ai sensi degli artt. 23 e 53, i principi del consenso all'imposta e del concorso al finanziamento della pubblica spesa, unitamente a quello di sussidiarietà verticale e orizzontale di cui all'art. 118 della stessa Carta costituzionale.

⁴⁶ V. sul punto, in chiave particolarmente critica, L. CASTALDI, *Considerazioni intorno alla disciplina fiscale delle erogazioni liberali al c.d. Terzo settore*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 941.

⁴⁷ Destinate a finanziare l'incentivo; nelle aspettative dell'ente pubblico, titolare di potestà impositiva, che accorda agevolazioni del tipo di cui si discute, gli importi così sacrificati dovrebbero trasformarsi in «donazione indotta», ma non esiste, ovviamente, alcuna garanzia che ciò si verifichi realmente. Incidentalmente può essere opportuno rilevare come un sistema di incentivi al finanziamento privato del Terzo settore può essere considerato efficace quando, in forza della sua introduzione, si registra un incremento delle donazioni, ossia si realizza un fenomeno, per l'appunto, di donazione indotta. Affinché sia considerato altresì efficiente, tuttavia, è necessario che il valore di tale donazione sia maggiore di quello della spesa fiscale, ossia, grazie all'effetto c.d. «di sostituzione», il donatore sia portato non solo ad aumentare la propria donazione, ma ad incrementarla in misura tale per cui il costo netto che egli sopporta è maggiore rispetto a quello che avrebbe sostenuto in assenza dell'incentivo (si afferma in simili casi che l'elasticità della donazione rispetto al suo prezzo è superiore in valore assoluto a 1: sul punto, L. GANDULLIA, F. FIGARI, *L'impatto delle agevolazioni fiscali sulle donazioni in Italia*, in S. CIMA, M. FIORUZZI, L. GANDULLIA, *Quanto vale il non profit italiano? Creazione di valore aggiunto sociale e ruolo delle donazioni*, Milano, 2003, 77, e R. CARTOCCI, F. MACONI, *Libro bianco*, cit., 127). Ove tale condizione si realizzi, infatti, dal momento che l'incremento dell'importo che complessivamente l'ente beneficiario percepisce è finanziato in misura maggiore dal privato erogante, il beneficio conseguito dalla collettività è superiore rispetto al costo dalla stessa sopportato; in altri termini, - solo - in simili ipotesi, la scelta di procedere all'istituzione del regime agevolativo è preferibile, dal punto di vista dell'onere gravante sul bilancio pubblico, rispetto a quella di erogare direttamente sussidi a favore degli enti attivi nel Terzo settore (in questo senso, L. GANDULLIA, F. FIGARI, *L'impatto*, cit., 74, e R. CARTOCCI, F. MACONI, *Libro bianco*, cit., 128).

⁴⁸ Una precisazione si impone. In tanto si configura la necessità di giustificare la suddetta deroga al principio di inerenza, determinata, nello specifico, dalla deducibilità degli oneri di utilità sociale, in quanto una simile deroga effettivamente sussista. La dottrina tributaria è infatti tanto chiara nell'evidenziare che la possibilità di considerare le erogazioni liberali di cui all'art. 100 - e alle disposizioni speciali che vi si affiancano - alla stregua di oneri di utilità sociale rappresenta una deviazione rispetto alla normale disciplina dei costi dell'impresa (v., oltre alla dottrina già richiamata, G. ZIZZO, *Inerenza*, cit., nt 7), quanto, parallelamente, nel dare conto della possibilità che, in concreto, l'attribuzione patrimoniale gratuitamente posta in essere da tale soggetto non determini invece alcuna alterazione della logica normalmente sottostante alle scelte imprenditoriali, e vi si inserisca anzi perfettamente, essendo la stessa elargizione volta - come nel caso di sponsorizzazioni, spese di propaganda o investimenti in attività di ricerca - a realizzare un interesse pienamente compatibile con la natura lucrativa dell'erogante (sul punto, chiaramente, E. MARELLO, *Involuzione*, cit., nt 32, che,

specifica legittimazione alla luce non di qualsiasi principio, ancorché costituzionale o costituzionalizzato 49, del nostro ordinamento, ma di quelli che in maniera più puntuale e diretta rilevano per la disciplina delle imprese 50.

Non è questa la sede per la verifica di una simile possibilità, che, si ritiene, meriti un congruo approfondimento; ma il tema pare potersi iscrivere in quello, più ampio, della possibile giuridicizzazione del principio della responsabilità sociale di impresa 51, ciò che potrebbe significare per il tributarista l'invenzione di un terreno di ricerca ancora inesplorato e, anche per questo, oggettivamente stimolante.

richiamando considerazioni già formulate da F. GRAZIANI, *L'evoluzione del concetto di inerenza e il trattamento fiscale dei finanziamenti ad enti esterni di ricerca*, in G. FALSITTA, F. MOSCHETTI (a cura di), *Costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, Milano, 1988, 100, osserva come non vi sia liberalità, e non si possa quindi parlare propriamente di «erogazione» di reddito, in tutti i casi in cui dal finanziamento effettuato l'impresa possa ritrarre una qualche utilità economica, attuale o anche solo potenziale).

49 Il riferimento alla «costituzionalizzazione» di alcuni principi si giustifica in considerazione della formulazione di cui all'art. 117, comma 1, della Carta costituzionale, nella versione introdotta dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3: con riguardo a tale disposizione si è infatti osservato che, in particolare sotto il profilo della soggezione dell'attività legislativa dello Stato e delle Regioni ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario, piuttosto che rappresentare un'innovazione rispetto allo *status quo*, essa ha costituito una conferma dell'esistente, evidenziando come, con il proprio intervento, il legislatore non abbia fatto altro se non «costituzionalizzare, rendendola non più revocabile, la scelta comunitaria» (G. SERGES, *Art. 117, 1° comma*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, 2219).

50 Inevitabile, *in primis*, il richiamo degli artt. 41 e 42 della Costituzione.

51 Attualmente oggetto di approfondimento da parte di studiosi di altre branche del diritto: in particolare a seguito degli interventi delle istituzioni europee sul punto (cfr., fra gli altri, Ris. Parlamento europeo del 13 marzo 2007 e Comunicazione del 22 marzo 2006 della Commissione), ci si interroga infatti circa il rapporto tra responsabilità, funzione dell'impresa e sistemi normativi, e, in particolare, si valuta la possibilità che il predetto principio della responsabilità sociale trovi attuazione anche attraverso il diritto positivo, ossia nella disciplina (giuridica) dell'impresa (questo l'intento di un recente studio, in cui l'attenzione si concentra, in particolare, sulla disciplina giuslavoristica: cfr. S. SITIZIA, A. SEGA, *Le «dimensioni» della responsabilità sociale dell'impresa e le fonti di regolazione: questioni in materia di impresa, lavoro e sicurezza*, in *Dir. relaz. ind.*, 2011, 673).