

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI
MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVILOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Gennaio-Febbraio
2017

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

IL TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEI COSTI RELATIVI AL SOSTEGNO DELLE SOCIETÀ *BENEFIT* ⁽¹⁾

Sintesi: La legge di Stabilità per l'anno 2016 ha introdotto, nell'ambito del nostro ordinamento, le «Società *benefit*» che si aggiungono a quelle già previste nel Libro V, Titoli V e VI del c.c. La particolarità di queste società si individua nel fatto che esse sono obbligate a perseguire un fine duale; più in particolare, oltre all'attività economica diretta a conseguire e a distribuire utili di esercizio, le società medesime devono svolgere anche un'attività *non profit* a favore di portatori di interessi. Singolare appare la circostanza che il legislatore non abbia inserito, nelle norme che disciplinano dette società, quella relativa al trattamento tributario dei costi ed oneri sopportati per l'attività di beneficio comune. Non è stato previsto, in punto di fatto, se i costi siano o meno deducibili in quanto inerenti all'attività economica svolta. Dalla lettura sistematica delle disposizioni inerenti alle società di cui trattasi, si evince chiaramente come i costi relativi all'attività *non profit* siano deducibili in forza dell'esistenza di una inerenza rafforzata. Il contribuente esamina, brevemente, anche le problematiche collegate alle possibili eccezioni di legittimità costituzionale e incompatibilità comunitaria riferite, rispettivamente, alle agevolazioni fiscali conseguenti alla deducibilità dei costi nonché a quelle relative agli aiuti di stato.

SOMMARIO: 1. Premessa: l'introduzione, nell'ordinamento, delle «società *benefit*» ed i fini da esse perseguiti. – 1.1. Le analogie e le differenze delle «società *benefit*» rispetto alle imprese sociali. – 2. Il principio dell'inerenza: considerazioni generali. – 2.1. L'*iter* progressista che ha registrato la nozione dell'inerenza e la sua funzione. – 2.2. La deducibilità, dalla base imponibile dell'attività economica, delle spese sostenute per i benefici comuni è conseguente all'esistenza del principio dell'inerenza rafforzata. – 3. I costi sostenuti dalla società *benefit* non contrastano con il principio del divieto delle agevolazioni fiscali. – 4. La compatibilità delle agevolazioni con il diritto comunitario.

1. – *Premessa: l'introduzione, nell'ordinamento, delle «società benefit» ed i fini da esse perseguiti*

1.1. La legge di stabilità per l'anno 2016 (legge 28 dicembre 2015, n. 208) ha introdotto, nel nostro ordinamento, le società *benefit* (vedi art. 1, commi da 376 a 384). Sono così definite quelle società che «*nell'esercizio di una attività economica, oltre allo scopo di dividerne gli utili, perseguono una o più finalità di beneficio comune e operano in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni ed altri portatori di interesse*». Trattasi di una nuova forma di società che si aggiunge a quelle già previste dal nostro ordinamento e, in particolare, alle società

⁽¹⁾ Il presente lavoro riprende, con le opportune modifiche ed integrazioni, la relazione presentata al Convegno «*Le Società Benefit, una nuova opportunità per l'impresa*», organizzato dalla *Universitas Mercatorum*, Imperia – 15 aprile 2016.

di persone, di capitali e alle società cooperative, di cui al Libro V, Titoli V e VI del codice civile. Dalla definizione fornita dal legislatore si desume come la struttura di tali soggetti sia quella propria del modello societario, di cui all'art. 2247 del codice civile (*Contratto di società*), alla quale si aggiungono alcuni caratteri peculiari che si identificano in un'attività *non profit* o, se si preferisce, *sociale*; attività di «largo raggio» atteso che il legislatore non ha previsto un'area ben definita di intervento preferendo puntualizzare che deve trattarsi di iniziative di «beneficio comune».

Le finalità perseguite dal legislatore – come peraltro si evince chiaramente dal 376° comma dell'art. 1 della citata legge – sono quelle di promuovere la costituzione, nonché la diffusione, di società che perseguono un duplice fine; da una parte, la realizzazione di attività lucrative dirette a distribuire gli utili ai soci e, dall'altra, perseguire iniziative benefiche a favore di una vasta pluralità di portatori di interesse. Di qui, la loro distinzione rispetto alle altre società mediante l'aggiunta, alla denominazione, di «società *benefit*» o della sua abbreviazione «SB».

È opportuno precisare che l'«ingresso» tra i soggetti in parola è consentito anche alle altre società che svolgono unicamente attività di natura commerciale; in tal caso, esse sono tenute a modificare l'atto costitutivo o lo statuto nel rispetto delle disposizioni che regolano le modificazioni del contratto sociale o dello statuto proprie di ciascun tipo di società⁽²⁾.

1.2. Le società in parola sono di origine statunitense e, introdotte in detto territorio nell'anno 2010, si sono, sin da subito, inserite nel «tessuto» sociale degli Stati Uniti. A tutt'oggi le *benefit corporation* (*B-Corp*) sono stimate in circa 1.600 ed operano in oltre 40 paesi⁽³⁾. Il nostro

⁽²⁾ La società *benefit*, fermo restando quanto previsto nel codice civile, deve indicare, nell'ambito del proprio oggetto sociale, le finalità specifiche di beneficio comune che intende perseguire. Con riguardo alle società che optano per l'esercizio tipico delle «SB» le modifiche apportate allo statuto o all'atto costitutivo sono depositate, iscritte e pubblicate nel rispetto di quanto previsto per ciascun tipo di società dagli artt. 2252, 2300 e 2436 del c.c.

⁽³⁾ Le società con scopo di beneficio comune hanno iniziato a diffondersi negli Stati Uniti d'America a partire dalla seconda metà dello scorso decennio e attualmente, anche a seguito del riconoscimento del loro stato giuridico, sono in forte crescita numerica. In diversi Stati federali dell'Unione sono state approvate leggi che sostengono e favoriscono la nascita e lo sviluppo di tali società, meglio conosciute come «*Benefit Corporation*». Nell'Aprile 2010 il Maryland è stato il primo Stato federale ad approvare la legislazione per le *Benefit Corporation*. In seguito, California, Hawaii, Illinois, Louisiana, Washington, Massachusetts, New Jersey, New York, Pennsylvania, South Carolina, Vermont, Virginia, Delaware, Colorado, Washington DC e Arkansas hanno a loro volta approvato la legisla-

Paese⁽⁴⁾ – che a tutt’oggi è la prima nazione in Europa ad aver introdotto una disciplina legale delle società di cui trattasi – si colloca, in questa virtuosa classifica, al secondo posto (subito dopo gli Stati Uniti)⁽⁵⁾.

La «società *benefit*», oltre a quanto previsto dal codice civile, è tenuta ad adempiere ad una serie di comunicazioni; di seguito ne elenchiamo alcune, in quanto strumentali al nostro intervento. In punto di fatto, la «società *benefit*» deve:

- indicare, nell’oggetto sociale, le specifiche finalità di beneficio comune che intende perseguire. Va da sé che qualora ne intenda aggiungere altre la società è tenuta a modificare l’oggetto sociale e ad effettuarne la relativa pubblicità presso il Registro delle imprese;
- essere amministrata in modo da «bilanciare» l’interesse dei soci al perseguimento delle finalità di beneficio comune;
- individuare i soggetti ai quali affidare le funzioni dirette a perseguire le finalità predette;
- redigere, con cadenza almeno annuale, una relazione da allegare al bilancio di esercizio nella quale devono essere descritte le attività svolte nel precedente esercizio.

La società deve inoltre descrivere, in modo esauriente e trasparente, i criteri utilizzati per la misurazione dell’impatto sociale ed ambientale delle attività svolte ed il processo attraverso il quale vengono effettuate modifiche ed aggiornamenti allo *standard* e, infine, un puntuale rendiconto delle risorse finanziarie utilizzate per le finalità istituzionali al fine di escludere eventuali conflitti di interesse.

Si evince chiaramente come, dalle attività di beneficio comune svolte dalle «società *benefit*» possa derivare, a favore di esse, un notevole grado di prestigio reputazionale nei confronti del mercato, sia «interno» che «esterno», con probabili effetti positivi dell’attività commerciale; visibilità che può sicuramente rappresentare un *quid pluris* nei confronti delle imprese concorrenti – che non perseguano, ovviamente, analoghe benefiche

zione permettendo anch’esse la creazione di *Benefit Corporation*. In Europa, sull’esempio statunitense, le prime *Benefit Corporation* hanno iniziato ad affermarsi sul mercato, anche se il loro numero è ancora molto limitato. Nessun altro Stato europeo ha infatti ancora approvato una normativa per il settore, nonostante il fenomeno delle *Benefit Corporation* interessi oggi 1.600 imprese di 41 Paesi del mondo.

⁽⁴⁾ Le «società *benefit*» esistenti nel nostro Paese si stimano in circa 20.

⁽⁵⁾ Uno dei primi autori che ha svolto un esaustivo esame delle società di cui trattasi, è stato Scafati, *Società Benefit: il beneficio oltre al lucro*, in <http://www.diritto24.ilsole24ore.com/art/avvocatoAffari/mercatiImpresa/2016-02-04>.

attività – con conseguenti vantaggi di natura commerciale. È fuor di dubbio, infatti, che l'effettuazione di tali iniziative non possa che alimentare una maggiore fiducia da parte del mercato e, in particolare, dei consumatori. Ed è questa, con ogni probabilità, la ragione per cui il legislatore, al fine di scongiurare fenomeni elusivi – concretizzantisi, da un lato, nel godimento dei benefici commerciali derivanti dall'attività *non profit* e, dall'altro, nell'omessa realizzazione degli interventi di beneficio comune – ha disposto che quest'ultima attività deve essere svolta *ope legis* e che l'attività medesima è sottoposta alla vigilanza governativa (Autorità *anti-trust*); tale constatazione assume, ai fini del nostro intervento, decisiva importanza (vedi *infra* § 2.2).

Nell'ambito della disciplina delle società di cui ci occupiamo, particolare importanza assume il *bilanciamento* (*rectius*, sostenibilità) tra l'interesse dei soci e quello delle finalità di beneficio comune previsto dallo statuto; problematica, questa, di sicuro interesse e di cui ci occuperemo in seguito. Il mancato rispetto di questa condizione comporta, sia la responsabilità degli amministratori (e dell'organo di controllo), sia l'irrogazione delle sanzioni previste in materia di pubblicità ingannevole e del codice del consumo di cui, rispettivamente, ai decreti legislativi n. 145 del 2007 e n. 206 del 2005 ⁽⁶⁾.

1.3. Dichiarato scopo del nostro intervento è quello di accertare il trattamento tributario delle spese sostenute dalla «società *benefit*» e, più precisamente, se esse risultino o meno inerenti all'attività da essa svolta e, quindi, deducibili dal reddito derivante da quella economica. Compito, questo, di non facilissima soluzione stante la mancanza di un puntuale riferimento normativo riguardo la disciplina fiscale. È sin troppo facile prevedere che gli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria potrebbero contestare la deducibilità dei costi ed oneri afferenti l'attività *non profit* dal reddito d'impresa; disconoscimento che troverebbe fondamento nell'asserita estraneità di detti oneri dall'esercizio di una attività commerciale. Incomprensibile appare, quindi, la ragione per la quale il legislatore non abbia previsto alcuna disciplina tributaria. È facile prevedere, da tale negligente operato, la nascita di un contenzioso tributario con l'Amministrazione finanziaria dagli incerti esiti destinati, comunque, a produrre

⁽⁶⁾ Dette responsabilità sono previste dall'art. 1, 381° comma, della citata legge n. 208 del 2015.

negativi effetti per le «società *benefit*» a causa della natura esecutiva degli avvisi di accertamento.

La tematica *de qua* suscita, inoltre, fondati dubbi di legittimità costituzionale in quanto, qualora la deducibilità in parola dovesse essere consentita dall'Amministrazione finanziaria, potrebbe non irragionevolmente sostenersi che le finalità benefiche sarebbero finanziate dai contribuenti per effetto del minore reddito di impresa dichiarato dalle «società *benefit*» con conseguente lesione degli artt. 3 e 53 Cost., senza dimenticare che le deduzioni medesime potrebbero essere oggetto di eccezioni di incompatibilità comunitaria connesse agli aiuti di stato.

1.1. – *Le analogie e le differenze delle «società benefit» rispetto alle imprese sociali*

Prima di occuparci, nello specifico, del tema oggetto del nostro intervento riteniamo opportuno svolgere alcune brevi riflessioni sull'esame «genetico» delle «società *benefit*» ed effettuare un loro raffronto con quell'impresa, già prevista dal nostro ordinamento, alla quale, per certi versi, la legge ha riservato gli stessi fini: facciamo riferimento all'impresa sociale che trova la sua disciplina giuridica nel d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155, recante «*Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118*».

La maggior parte delle imprese sociali sono costituite con la forma giuridica delle cooperative sociali (l. n. 381 del 1991). Queste ultime si distinguono, notoriamente, dalle altre società per il fine istituzionale che si individua nel perseguimento dello scopo mutualistico che si concretizza nell'offrire ai propri soci beni, servizi o occasioni di lavoro⁽⁷⁾.

Abbiamo già precisato che alla «società *benefit*» non può certamente attribuirsi il carattere di un nuovo tipo sociale, ma di una particolare figura di società mista, di natura eterogenea che si caratterizza per una commistione tra attività di natura commerciale ed impresa sociale. Sotto questo

(7) Le cooperative sociali hanno in più la finalità di perseguire l'interesse generale della comunità, la promozione umana e l'integrazione sociale dei cittadini, e come tali possono operare solo in taluni ambiti:

- gestione di servizi socio-sanitari ed educativi (cooperative sociali di tipo A);
- svolgimento di attività diverse – agricole, industriali, commerciali o di servizi – finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate (cooperative sociali di tipo B), che debbono essere almeno il 30% delle persone impiegate.

Esistono anche cooperative sociali di *tipo misto*, che rispondono ai requisiti di entrambe le tipologie, A e B, ma rappresentano un fenomeno minoritario. Le cooperative sociali godono del regime tributario agevolato previsto per le Onlus, di cui fanno parte di diritto.

punto di vista, essa presenta sicuramente alcuni «connotati» che consentono allo studioso di affiancarla alla citata impresa sociale la quale è caratterizzata da finalità di interesse generale le quali non possono in alcun caso realizzare ipotesi di attività lucrative.

L'art. 1 del citato d.lgs. n. 155 del 2006 dispone, nello specifico, che possono acquisire la qualifica di impresa sociale «tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale». L'attività di dette imprese deve tuttavia essere caratterizzata dallo svolgimento di un'attività di utilità sociale, così come delineata dal decreto al suo art. 2⁽⁸⁾; attività, queste, che devono essere svolte in conformità alle rispettive disposizioni che disciplinano le relative iniziative benefiche ed indicate dallo stesso art. 2 del d.lgs. n. 155 del 2006.

Dalla descrizione delle attività si evince chiaramente come le «società benefit» presentino, sul piano sociale-assistenziale, evidenti analogie; esse, tuttavia, si discostano nettamente dalle imprese sociali in quanto queste ultime devono svolgere, per espressa disposizione normativa, la loro attività senza scopo di lucro. Dispone in particolare, l'art. 3 del d.lgs. n. 155 del 2006, che l'organizzazione che esercita un'impresa sociale deve destinare gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio ed è *vietata la distribuzione*, anche in forma indiretta, di utili e avanzi di gestione, comunque denominati, nonché fondi e riserve in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori. Come si è invece precisato, le «società benefit» sono definite dalla legge quelle che «nell'esercizio di una attività economica, oltre allo scopo di dividerne gli utili, perseguono una o più finalità di beneficio comune...».

Dalle brevi considerazioni che precedono si evince come, sul piano economico, le finalità perseguite dalle predette società appaiano agli antipodi: le attività *non profit* svolte dalle «società benefit» rivestono un ruolo sottordinato rispetto a quelle economiche; come verrà meglio illustrato in

⁽⁸⁾ Trattasi, nello specifico, di attività di assistenza sociale, assistenza sanitaria, assistenza, educazione, istruzione e formazione, tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, valorizzazione del patrimonio culturale, formazione universitaria e post-universitaria, ricerca ed erogazione di servizi culturali, formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo, servizi strumentali alle imprese sociali, resi da enti composti in misura superiore al 70 per cento da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale.

seguito, è dagli utili conseguiti da quest'ultima attività che vengono finanziate le attività di beneficio comune nel senso che, nella generalità dei casi, queste ultime iniziative sono rese possibili solo dopo che i soci abbiano conseguito i dividendi. Come si è più volte sottolineato nelle imprese sociali la legge prevede, invece, l'esatto opposto: gli (eventuali) utili (o avanzi di gestione) non possono essere oggetto di riparto a favore dei soci fondatori, partecipanti ed altri collaboratori di detta impresa.

2. – *Il principio dell'inerenza: considerazioni generali*

2.1. Una volta delineata sinteticamente la disciplina generale delle «società *benefit*» nonché le analogie e differenze con le imprese sociali, dobbiamo occuparci dell'argomento «centrale» del nostro intervento diretto ad accertare se tali società possano o meno dedurre, dal reddito d'impresa derivante dall'attività economica, i costi e gli oneri sostenuti nell'ambito dell'attività *non profit*; occorre cioè stabilire se queste ultime spese siano o meno inerenti all'attività svolta dalla società. La soluzione di tale problematica non appare certamente di facile soluzione; è infatti noto come, quello dell'inerenza, rappresenti da tempo risalente un argomento che ha sempre suscitato interesse e, nel contempo, un acceso dibattito, sia dottrinale che giurisprudenziale, a causa delle incertezze interpretative sorte in ordine alla esatta individuazione del suo ambito di applicazione; problema, questo, che deve circoscriversi, nell'ambito delle imposte sui redditi e dell'irap, ai soli redditi di impresa e a quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Va premesso che i dubbi sorti in merito a tale principio derivano solo in minima parte dall'assenza di una puntuale definizione normativa. In tutti i regimi disciplinanti la materia del reddito di impresa e di lavoro autonomo che si sono susseguiti sin dal 1877 (r.d. 24 agosto 1877, n. 4021) la nozione di inerenza – che, naturalmente, concerne i soli componenti negativi di reddito – non è infatti mai stata enunciata, probabilmente perché ritenuta superflua⁽⁹⁾. E non è seriamente ipotizzabile ascrivere

⁽⁹⁾ Il principio dell'inerenza fu addirittura trattato da Aristotele, *La Metafisica*, il quale distingueva tra inerenza semplice e inerenza necessaria. Secondo il grande filosofo greco per inerenza deve intendersi il rapporto che sussiste fra un soggetto e i suoi attributi o predicati; più specificamente la natura stessa del predicato o attributo che è *essenziale* se necessario alla determinazione della natura del soggetto, *inessenziale* se non riguarda la natura dello stesso. Come è noto, Aristotele non è l'autore delle sue opere; il suo pensiero è stato tramandato nelle scuole peripatetiche e la vastissima produzione (la sola *Metafisica* consta di 14 volumi) è stata definitivamente composta nel I sec. a.C.

ad una mera dimenticanza dei vari legislatori tributari l'assenza di una definizione di tale nozione, peraltro facilmente desumibile in modo univoco da qualunque vocabolario della lingua italiana. Riteniamo che il legislatore tributario abbia preferito delineare un profilo di inerenza alquanto elastico che renda possibili giustificazioni interpretative affidate alla prassi e, quindi, estemporanee. Per questo motivo la scelta del legislatore tributario è stata quella di delineare un (mero) principio generale di inerenza che deve quindi presumersi esistente, come è stato condivisibilmente osservato, *iuris et de iure*⁽¹⁰⁾. Sul piano sistematico non può non rilevarsi che la deduzione dei costi ed oneri è limitata a quelli relativi all'attività dell'impresa, arte e professione⁽¹¹⁾ e che quello dell'inerenza è un principio generale che costituisce un corollario del concetto di reddito⁽¹²⁾.

Vi è chi, in dottrina, si è addirittura spinto ad affermare – a nostro avviso non irragionevolmente – che quella dell'inerenza è una «...norma senza disposizione»⁽¹³⁾. Con ogni probabilità una siffatta carenza è conseguente ad una precisa volontà del legislatore di evitare l'enunciazione di una nozione che, Da una parte, condurrebbe ad una banalizzazione della fattispecie e, dall'altra, non consentirebbe di risolvere alla fonte i dubbi circa la deducibilità o meno di determinate componenti negative di reddito⁽¹⁴⁾. E così, ad esempio, non ci vuole certamente una norma per precisare che le spese sostenute dall'impresa non sono deducibili, per carenza del necessario requisito dell'inerenza, se sostenute per fini personali o comunque estranei alla gestione di essa. Ed è per questa ragione che l'art. 109, 5° comma, del t.u.i.r. 22 dicembre 1986, n. 917 non opera alcuna distinzione tra spese sostenute nell'esercizio di impresa e quelle personali dell'imprenditore o, comunque, estranee all'attività esercitata: è evidente che la precisazione è stata ritenuta superflua.

La norma appena richiamata può prestarsi ad una interpretazione restrittiva se ci si basa sul contenuto letterale ed estensiva se, viceversa,

(10) Tabellini, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977, 360.

(11) Vedi, in tal senso, Lupi, *Diritto tributario – Parte speciale*, Milano, 2005, 108.

(12) Come condivisibilmente osservato da Boria, *Il concetto di inerenza e le spese promozionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, 413.

(13) Zizzo, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesoro, Torino, 1995, 557.

(14) Ovvio apparirebbe, infatti, una norma che definisse il principio di inerenza basandosi sul rapporto sinallagmatico che deve necessariamente intercorrere tra spesa sostenuta e attività dalla quale derivano o possono derivare ricavi ed altri componenti positivi di reddito.

si interpreta in modo logico. Nel primo caso si potrebbero ritenere deducibili solo quei componenti negativi di reddito che trovano un diretto riscontro nel conseguimento dei ricavi secondo un rapporto di *necessarietà* tra i primi ed i secondi; nella seconda ipotesi, viceversa, risulterebbero deducibili tutti i costi ed oneri che, in astratto, appaiono idonei a recare benefici, diretti od indiretti, all'impresa.

Può fondatamente affermarsi che la nozione di inerenza può essere dedotta dal complesso di alcuni concetti contenuti nel Capo II (artt. 81 ss.) del t.u.i.r. n. 917 del 1986. E così, ad esempio, «le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi... sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito» (art. 109, 5° comma) e «si comprendono nel costo anche gli oneri di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali» (art. 110, 1° comma, lett. b)); ed ancora, sono ritenuti oneri di utilità sociale, tra l'altro, «le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto ecc.» (art. 100, 1° comma).

Dal complesso dei citati concetti si ricava la convinzione che le norme sulla deducibilità dei costi e degli oneri hanno un ben preciso e limitato ambito di applicazione nel senso che la deducibilità stessa è sempre condizionata da una stretta inerenza dei costi sostenuti nell'ambito dell'attività svolta dall'impresa; è pertanto necessario che detti componenti negativi di reddito risultino funzionali alla formazione del reddito e che, quindi, vi sia un rapporto di causa ed effetto nel «circuito» della produzione del reddito tra il sostenimento dei costi e la produzione del reddito. Permangono, tuttavia, non lievi difficoltà nell'accertamento del principio di inerenza; difficoltà connesse alla sua delimitazione delle regole che nel tempo sono state sottoposte ad un processo evolutivo che non può non stimolare negli studiosi e pratici del diritto tributario una costante riflessione delle problematiche che derivano dall'esame di tali principi.

2.2. Va ulteriormente osservato che, nell'ambito dei redditi d'impresa, il requisito dell'inerenza assume una notevole importanza; esso, invero, trova il suo fondamento giuridico nella fondamentale ed insopprimibile esigenza di assicurare la costante corrispondenza tra la situazione di fatto cui il legislatore riconnette il presupposto dell'imposta e l'effettiva ricchezza prodotta (*rectius*, reddito imponibile). In definitiva, è (anche) grazie alla ortodossa applicazione del principio dell'inerenza che il soggetto passivo

d'imposta determina la base imponibile in conformità ai principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva con conseguente equa partecipazione alle spese pubbliche. Non consentire la deduzione di costi ed oneri sostenuti per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale, funzionali al conseguimento di proventi positivi di reddito e, più in generale, all'attività dell'impresa, significherebbe infatti richiedere, al soggetto passivo del rapporto d'imposta, una prestazione pecuniaria su una base imponibile non corrispondente a quella effettiva in tema di uguaglianza e capacità contributiva con conseguente lesione degli articoli 3 e 53 Cost. Ed è ben noto come risulti sentita, da tempo ormai risalente, l'esigenza, da parte dell'ordinamento giuridico, di assicurare, ai soggetti passivi d'imposta, il rispetto dei diritti patrimoniali al fine di giustificare la richiesta di una prestazione patrimoniale. Le regole sulla struttura e il funzionamento delle imposte devono infatti rispondere ai principi fondamentali del diritto tributario – specie di quelli costituzionali – per la loro idoneità a collocare su basi di razionalità una materia che sembra dominata dalla più assoluta empiricità e quindi arbitrarietà⁽¹⁵⁾. Ed è proprio per questa ragione che gli atti della pubblica autorità, preordinati al prelievo tributario, devono ispirarsi a valori di giustizia sociale⁽¹⁶⁾ la quale trova la sua più diretta corrispondenza nel fondamentale principio di eguaglianza⁽¹⁷⁾ secondo cui a situazioni eguali deve corrispondere un pari trattamento e, di converso, a situazioni differenti deve corrispondere un diverso trattamento. E quello dell'eguaglianza rappresenta sicuramente il precetto supremo che sta a fondamento del sistema tributario; il suo rispetto è l'esigenza più importante da tutelare «...se si vuole fare affidamento sulla dedizione e sulla fedeltà del singolo membro della platea contributiva»⁽¹⁸⁾.

(15) Così De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, 14 ss.

(16) Vedi, sul punto, Manzoni, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in AA.VV. *Studi in onore di E. Allorio*, Milano, 1989, 2000; Cordeiro Guerra, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, 485 ss. Tali autori sono convinti assertori della necessità che l'ordinamento debba assicurare un equilibrato contemperamento degli interessi, collettivo ed individuale, convergenti sul dovere di concorrere alle pubbliche spese.

(17) Ingresso, *Diritto, sistema e giustizia tributari*, in *Rass. trib.*, 1990, 183 ss.

(18) Così Falsitta, *Principio di uguaglianza e rifiuto di tutela del diritto al giusto riparto (a proposito dell'arbitrario doppio regime fiscale dell'assegno divorzile)*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 428. Il chiaro autore, con originale metafora, ha condivisibilmente osservato che «un sistema violatore dell'eguaglianza pone in pericolo il suo proprio scopo (è autolesionistico) perché l'interesse del membro danneggiato a sottostare ad un comportamento corretto si indebolisce, il suo zelo e lealtà scemano, una delle viti del motore della macchina "salta". Se saltano molte viti (iniquità diffusa) il motore perde colpi e la macchina non funziona più. Ciò è sotto gli occhi di tutti e ce lo insegna la storia».

2.3. Il t.u.i.r. n. 917 fornisce, in tema di principio di inerenza, soltanto una «traccia» in quanto la relativa nozione dovrebbe ritenersi implicita nel concetto di reddito⁽¹⁹⁾. L'art. 109, 5° comma, del t.u.i.r. n. 917 del 1986 si limita infatti a stabilire, come da noi già osservato, che «le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o proventi».

L'esclusione, dall'ambito del principio di inerenza degli interessi passivi, degli oneri fiscali e contributivi e di utilità sociale, va ascritta alla circostanza che per detti oneri il legislatore tributario ha previsto una particolare e separata disciplina (vedi rispettivamente, gli artt. 96, 99 e 100 del t.u.i.r. n. 917).

Dalla riprodotta definizione potrebbe affermarsi che la deducibilità dei costi afferenti gli interventi *non profit* non dovrebbe suscitare, da parte del cultore del diritto tributario, alcuna incertezza interpretativa dovendosi, la deducibilità stessa, dedursi chiaramente dallo stesso tenore letterale secondo cui gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale sono deducibili, per presunzione legale, *iure et de iure*. In verità la problematica appare ben più complessa; gli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria potrebbero infatti eccepire che la deducibilità degli oneri sociali è limitata a quelli, di ben più lieve ammontare, previsti dall'art. 100 del t.u.i.r. n. 917 e si limitano alle erogazioni liberali effettuate a persone giuridiche che svolgono attività di pubblica utilità; secondo questa (probabile) impostazione potrebbe sostenersi che i costi ed oneri afferenti alla realizzazione di benefici comuni non possono essere dedotti dal reddito dell'impresa per carenza del presupposto soggettivo atteso che la norma (art. 110 del t.u.i.r.) si riferisce alle liberalità riconosciute a favore delle persone giuridiche. Ne consegue che l'accertamento del trattamento fiscale dei più volte citati oneri richiede un ben più approfondito esame.

2.4. La «costruzione» del principio dell'inerenza, pur costituendo un requisito «centralissimo» nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa (e di lavoro autonomo), è basata su parametri oggettivi riferiti, cioè, alle singole fattispecie rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile⁽²⁰⁾. Tali rapporti presuppongono, invero, che i fatti economici che

⁽¹⁹⁾ Così Lupi, *Le imposte dirette, sul valore aggiunto e sui trasferimenti di ricchezza*, Milano, 1991, 77.

⁽²⁰⁾ Tesi condivisa da un'autorevole dottrina a parere della quale il principio di inerenza attiene al rapporto che deve sussistere tra i componenti negativi di reddito e l'attività

hanno interessato la gestione dell'impresa devono inerire all'esercizio della relativa attività e non si devono porre in un semplice rapporto di occasionale riferibilità soggettiva all'impresa stessa⁽²¹⁾. Ne consegue che i componenti negativi devono avere un nesso di causalità con l'esercizio dell'impresa nel senso che deve trattarsi di costi che non sarebbero stati sostenuti se l'impresa non fosse esistita⁽²²⁾. D'altra parte una scelta che si fosse basata su elementi soggettivi avrebbe potuto generare abusi da parte del soggetto passivo: quest'ultimo, infatti, avrebbe potuto dedurre elementi negativi di reddito i quali, seppur formalmente attribuibili all'impresa, avrebbero potuto non considerarsi attinenti all'esercizio dell'impresa stessa. La volontà (o, quantomeno, il tentativo) manifestata in tal senso dal legislatore tributario denota, quindi, l'esigenza, almeno sul piano teorico, di eliminare ogni possibile potere discrezionale sia all'ente impositore che ai soggetti passivi d'imposta. Ciò è aderente ai principi che sono alla base della capacità contributiva i quali richiedono che il relativo indice sia determinato in base alla capacità economica del soggetto che deve concorrere alle spese pubbliche; capacità che, ovviamente, non può che esulare da elementi riferibili alle fonti di reddito e non certamente alla persona⁽²³⁾.

Va inoltre precisato, per puro tuziorismo, che la disposizione contenuta nel secondo periodo del richiamato art. 109, 5° comma, del t.u.i.r. n. 917 – secondo cui la deducibilità dei componenti negativi di reddito è consentita, in caso di coesistenza di attività imponibili, esenti ed esclusi, in rapporto al loro ammontare – appare del tutto estranea alla fattispecie da noi esaminata, e ciò per l'ovvia considerazione che dalle attività benefiche le società non ritraggono, almeno in via di principio, alcun corrispettivo dalla loro attività *non profit*⁽²⁴⁾. È appena il caso di sottolineare, a tal fine, che qualora le «società benefit» dovessero ricevere contributi o donazioni

dell'impresa, che è da esaminare caso per caso trattandosi di un nesso che si atteggia diversamente da impresa a impresa (Fantozzi, *Diritto tributario cit.*, 859).

⁽²¹⁾ Tinelli, *Il principio dell'inerenza*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, voce *Redditi d'impresa*, 12.

⁽²²⁾ Galeotti Flori – Acciai – Fazzini – Garcea – Michelotti – Tanini, *I tributi in Italia*, Padova, 1999, 283.

⁽²³⁾ Ci permettiamo rinviare al nostro, *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*. Collana *L'Ordinamento tributario italiano*, Milano, Giuffrè ed.

⁽²⁴⁾ La citata norma dispone, in particolare, che «se le spese e gli altri componenti negativi si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi».

da parte di terzi per le attività benefiche da esse realizzate, la deduzione delle spese risulterebbe al netto di dette liberalità⁽²⁵⁾.

2.5. L'analisi del principio di inerenza riguarda, naturalmente, la sola materia tributaria con esclusione, quindi, di quella civilistica. In quest'ultimo ambito, invero, il rispetto del requisito dell'inerenza attiene ai rapporti con i soci e con i terzi i quali potranno contestare la deducibilità di quei costi a loro parere estranei all'esercizio dell'impresa da cui derivano, da una parte, minori utili e, conseguentemente minori dividendi e, dall'altra, un depauperamento del patrimonio sociale che costituisce, notoriamente, una garanzia per le obbligazioni assunte dalla società nei confronti di terzi soggetti. L'imputazione nel conto economico di componenti negativi di reddito estranei, in tutto o in parte, all'attività imprenditoriale produce infatti l'effetto di alterare «la funzione di obiettiva e di imparziale informazione sulla composizione ed il valore... del patrimonio sociale e del reddito conseguito»⁽²⁶⁾.

È evidente che qualora si operasse in siffatto modo si realizzerebbe l'ipotesi di illiceità dell'oggetto sociale per violazione di una norma imperativa che determina, o potrebbe determinare, la fattispecie di nullità della delibera di cui all'art. 2379 del c.c.; e com'è noto la relativa azione potrebbe essere invocata da chiunque (e quindi non solo dagli azionisti) che vi abbia interesse. Il legislatore civilistico attraverso gli artt. 2423 ss. del c.c. – i quali, com'è ben noto, disciplinano la formazione del bilancio di esercizio – persegue il dichiarato fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa. La «latitudine» delle operazioni che possono partecipare alla formazione del risultato di esercizio si risolve, in definitiva, nella imputazione nel bilancio di tutti gli elementi, nessuno escluso, idonei a rappresentare l'effettivo risultato conseguito nel corso dell'esercizio⁽²⁷⁾. In tale contesto il principio dell'inerenza costituisce una sorta di «filtro» tributario⁽²⁸⁾ contro eventuali abusi consentiti dalla discrezionalità riconosciuta all'organo amministrativo dal codice civile idoneo ad amplificare la base

(25) Per ulteriori approfondimenti riguardanti il principio di inerenza ci permettiamo rinviare a M. Procopio, *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, in *L'ordinamento tributario italiano*, Collana diretta da Falsitta e Fantozzi, Padova, 2009.

(26) Così Colombo, *Il bilancio d'esercizio. Strutture e variazioni*, Torino, 1987, 13.

(27) Su tali profili si rinvia a Colombo, voce *Bilancio II* *Diritto Commerciale*, in *Enc. giur. Treccani*, 6.

(28) La Commissione consultiva tributaria dell'Ordine dei dottori commercialisti di Roma (*Reddito d'impresa e bilancio d'esercizio. Interrelazioni e conflitti*, in *Boll. trib.*, 1996,

imponibile da assoggettare ad imposta mediante il disconoscimento della rilevanza tributaria di tutti i componenti iscritti nel conto economico ritenuti, tuttavia, non collegabili all'esercizio dell'impresa⁽²⁹⁾.

Le fattispecie appena evidenziate potrebbero concretamente essere oggetto di contestazione da parte della «società *benefit*» (e, più in generale, da chiunque vi abbia interesse); si è infatti evidenziato che la legge dispone che l'attività economica e di beneficio comune deve essere svolta «... in modo responsabile, sostenibile e trasparente». Ne consegue che, almeno in astratto, qualora i costi sostenuti dalle società di cui trattasi dovessero risultare in contrasto con i cennati «canoni» in quanto, ad esempio, eccedenti i criteri di ragionevolezza e proporzionalità, e, quindi, «sbilanciati» rispetto a quelli sostenuti per l'attività economica, le delibere di approvazione del bilancio di esercizio potrebbero essere oggetto di eccezioni di nullità in quanto adottate in violazione dell'oggetto sociale. Non si dimentichi in proposito che, nonostante il fine promiscuo delle «società *benefit*», l'obiettivo dei soci è quello di massimizzare il loro investimento mediante la percezione di elevati dividendi.

2.1. – *L'iter progressista che ha registrato la nozione dell'inerenza e la sua funzione*

La nozione di inerenza ha registrato, nel tempo, una notevole evoluzione passando da un criterio fisico – secondo cui tra spesa sostenuta e reddito prodotto doveva manifestarsi uno stretto sinallagma e che, quindi, gli oneri sostenuti dall'impresa potevano essere dedotti solo se attinenti la produzione – ad un criterio meno rigoroso che ammetteva in deduzione, dal reddito complessivo, anche quelle spese sostenute per l'acquisto di beni e servizi comunque immessi nel ciclo produttivo. Successivamente la legge ha consentito la deduzione anche degli ammortamenti e degli accantonamenti e, in seguito, di tutti quei costi ed oneri che si ponevano in diretta correlazione con i ricavi conseguiti dall'impresa.

Un ulteriore «passaggio» progressista si è infine realizzato mediante il riconoscimento di costi e oneri pervenendo, così, ad un concetto maggiormente coerente (anche sul piano della capacità contributiva) con la nozione di reddito economico che consentiva una deduzione di costi ed oneri connessi all'attività, e non più ai ricavi, svolta dal soggetto passivo con

1356), dopo aver osservato che la regola dell'inerenza è giustificabile in un'ottica antielusiva, chiarisce anche che la norma civilistica nulla dispone in merito.

⁽²⁹⁾ Lupi, *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1990, 709.

superamento, quindi, della tradizionale distinzione tra costi necessari e non necessari.

In via generalissima può affermarsi che l'evoluzione di questo concetto si è sviluppato attraverso tre distinti periodi⁽³⁰⁾.

- In un primo periodo, il rapporto di inerenza tra spese e reddito prodotto fu inteso in senso fisico⁽³¹⁾ ritenendosi deducibili solo le spese sostenute per l'acquisto della materia prima e sussidiaria, per la manodopera e per le altre prestazioni di servizi utilizzate e destinate a compenetrarsi con i prodotti venduti. Numerose spese, seppur propedeutiche o, meglio, preparatorie alla produzione dei beni e servizi, non erano conseguentemente ammesse in deduzione⁽³²⁾.

- In un secondo periodo si ritenne di poter prescindere da un rapporto così stretto tra spesa e prodotto e si ampliò il concetto di inerenza delle spese sostenute nel senso di ritenere deducibili anche le spese sostenute per l'acquisto di quei beni o servizi che fossero stati incorporati anche in beni diversi da quelli venduti o non fossero ancora immessi nella produzione o nella rivendita. In questa fase, il legislatore – preso (evidentemente) atto dell'evoluzione dell'economia (specialmente industriale) in atto nel Paese – adottò una nozione di inerenza basata sulla relazione spese e ricavi riconoscendo la presenza del requisito dell'inerenza a tutte le spese necessarie per la produzione del reddito. Iniziò quindi ad intravedersi una maggiore aderenza tra reddito imponibile e reddito economico e un miglior indice di capacità contributiva maggiormente rispondente a quella economica.

- In un terzo periodo, sulla scia delle acquisizioni della scienza aziendalistica, il rapporto di inerenza fra spesa e reddito prodotto, manifestò un ulteriore ampliamento nel senso di ritenere deducibili dal reddito d'impresa non soltanto i costi effettivi, ma anche quelli rappresentati da ammortamenti e accantonamenti e tutte quelle spese sostenute dall'impresa utili, non solo alla produzione del reddito, ma allo svolgimento dell'attività imprenditoriale. Emerse, in questa fase, il principio della necessarietà dei costi sostenuti nell'esercizio dell'impresa commerciale.

⁽³⁰⁾ Per la ricostruzione dei diversi orientamenti cfr. Graziani, *op. cit.*, 51 ss.; Tinelli, *Il reddito d'impresa cit.*, 246 ss.; Zizzo, *Regole cit.*, 556 ss.; Zoppini, *L'imposizione proporzionale della riserva matematica ovvero il capovolgimento della regola dell'inerenza*, in *Boll. trib.*, 1999, 870.

⁽³¹⁾ Cfr., in tal senso, Cicognani, *op. cit.*, 150.

⁽³²⁾ Questa prima fase storica termina con la circolare ministeriale n. 12877 del 1926 con la quale il Ministero delle finanze riconobbe l'inerenza delle spese sostenute dall'impresa per la registrazione dei contratti.

L'evoluzione che ha registrato nel tempo la nozione di inerenza è da intendersi chiaramente in senso progressista nel senso che i costi ed oneri sono considerati deducibili dal reddito d'impresa tutte quelle volte che sia dimostrabile un collegamento funzionale tra il sostenimento di un costo e l'acquisizione di beni, ricavi o proventi fiscalmente rilevanti nella determinazione del reddito d'impresa. Con il trascorrere del tempo il principio dell'inerenza ha dunque perduto l'originaria connotazione limitativa valorizzando – ed è indubbiamente questo l'aspetto maggiormente rilevante – le libere scelte organizzative dell'imprenditore. Il concetto dell'inerenza, riferito naturalmente alla fiscalità dell'impresa, sta quindi a significare che sia imprescindibile l'esistenza della correlazione tra componenti negativi e attività e non invece tra i componenti negativi e quelli positivi. Ciò è stato interpretato come ammissione della deducibilità di quelle spese che non sono immediatamente produttive di ricavi, ma che si presume lo siano in futuro⁽³³⁾.

L'inerenza dei componenti negativi rappresenta, in definitiva, un concetto estremamente dinamico il cui contenuto concreto non deve cristallizzarsi in formule astratte, ma evolversi in aderenza alle esigenze in atto nel mondo imprenditoriale. Lo stesso legislatore tributario dimostra di aver ormai accolto una nozione di inerenza notevolmente allargata tanto da poter essere estesa a tutte le spese che l'imprenditore, nella sua discrezionalità, ritenga utili ai fini della ottimizzazione dei risultati dell'impresa⁽³⁴⁾; ciò deriva dalla crescente consapevolezza della logica economica dell'imprenditore il quale, non potendo incidere sui componenti positivi – il cui andamento è demandato alle incerte regole dei mercati – mira a minimizzare i costi all'evidente fine di conseguire più alti risultati di gestione⁽³⁵⁾. Devono conseguentemente considerarsi deducibili dal reddito d'impresa anche quei costi sostenuti dall'impresa che si riferiscono ad attività o beni da cui, in proiezione futura⁽³⁶⁾, deriveranno o potranno derivare, componenti positivi rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'irap⁽³⁷⁾.

In tale contesto evolutivo l'ampliamento del principio di inerenza ha comportato l'esigenza di prevedere un più rigoroso regime di ineducibi-

⁽³³⁾ Potito, *Il sistema cit.*, 155.

⁽³⁴⁾ Così Beghin, *Atti di gestione "anomali" o "antieconomici" e prova dell'afferenza del costo all'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 414.

⁽³⁵⁾ In senso sostanzialmente conforme Boria, *op. cit.*, 414.

⁽³⁶⁾ In linea con tale assunto si è ormai formato un consolidato orientamento sia giurisprudenziale (vedi, per tutte, Cass., sez. trib., 19 maggio 2000, n. 6502) che ministeriale (vedi, per tutte, circolare 7 luglio 1983, n. 30).

⁽³⁷⁾ Leo – Monacchi – Schiavo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 1990, 673.

lità per quelle spese nelle quali poteva ravvisarsi un interesse personale dell'imprenditore. Il legislatore ha così predeterminato un concetto di inerenza sotto il profilo sia sostanziale (*an*) che quantitativo (il *quantum* dell'inerenza). Ciò si è realizzato mediante la previsione di limiti di deducibilità di taluni beni che possono essere utilizzati, in tutto o in parte, per uso personale⁽³⁸⁾.

2.2. – *La deducibilità, dalla base imponibile dell'attività economica, delle spese sostenute per i benefici comuni è conseguente all'esistenza del principio dell'inerenza rafforzata*

2.2.1. Le considerazioni sin qui svolte sulla nozione dell'inerenza inducono lo studioso ed il pratico del diritto tributario a ritenere che le spese ed i costi sostenuti dalle «società *benefit*» risultano deducibili dal reddito d'impresa conseguito da dette società in quanto inerenti all'attività da esse svolte. L'analisi da noi effettuata, con riguardo alla nozione di inerenza, ha infatti dimostrato come il rapporto di inerenza, fra spesa e reddito prodotto, abbia manifestato, nella sua lunga evoluzione, una progressiva interrelazione nel senso di ritenere deducibili dal reddito d'impresa tutti quei costi ed oneri che presentino un collegamento funzionale tra il loro sostenimento e l'attività dell'impresa valorizzando le libere scelte organizzative dell'imprenditore. Il concetto dell'inerenza sta quindi a significare come sia imprescindibile l'esistenza della correlazione tra componenti negativi e attività e non, invece, tra componenti negativi e positivi.

Ora, si è già accertato che la «società *benefit*» ha, per espressa previsione normativa, un duplice oggetto diretto al compimento di attività, sia economica, che di beneficio comune. Ne deriva, come la deducibilità di costi ed oneri connessi alle iniziative *non profit* risulti *in re ipsa*, ancorché non prevista espressamente dalla disciplina in esame, ma facilmente ricavabile, sia dalla *ratio* dell'attività svolta, che dalla stessa normativa relativa alle «società *benefit*».

Fondamentale, ai nostri fini, appare la circostanza che la realizzazione di opere di benefici comune è prevista in modo imperativo dal legislatore costituendo, detta attività, la *condicio sine qua non* per la costituzione della «società *benefit*», pena l'irrogazione delle sanzioni nei confronti degli amministratori e, se esistente, del Collegio sindacale; essa, insomma, non può essere svolta su base volontaria, ma in ottemperanza all'art. 1, 376° comma,

⁽³⁸⁾ Vedi, ad esempio, le limitazioni previste dall'art. 164 del t.u.i.r. n. 917 del 1986 che disciplina i limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

della legge n. 208 del 2015. Questa circostanza esclude peraltro, *radicitus*, che le spese sostenute possano essere qualificate estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinate all'uso personale dell'imprenditore.

Quanto precede sta a dimostrare inequivocabilmente come, quella dell'erogazione di servizi di pubblica utilità (comunità, ambiente, territorio, beni ed attività culturali, erogazione a favore di enti ecc.), costituisca, per le «società benefit», un'attività istituzionale e rappresenti, al pari dell'esercizio commerciale, il *core business* delle società medesime. Per questo motivo, come indicato nell'epigrafe, siamo convinti che si sia in presenza di un principio di inerenza rafforzato nel senso, cioè, che la deduzione dei costi dal reddito d'impresa sia la logica conseguenza dello svolgimento duale (obbligatorio) previsto dal legislatore a pena – è utile ribadirlo – l'irrogazione delle sanzioni nei confronti del Consiglio di amministrazione e dell'organo di controllo. Se si pervenisse a diversa conclusione, si giungerebbe all'irrazionale, e comunque ingiustificata, conclusione di ritenere indeducibili i costi che le «società benefit» devono obbligatoriamente sostenere! Di qui, come appena da noi sottolineato, l'esistenza di un principio di inerenza rafforzato.

Quanto precede sta a significare che l'operato degli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria diretto a disconoscere la deducibilità dei cennati costi risulterebbe, non solo illegittimo, ma censurabile sul piano costituzionale per violazione del principio di riserva di legge (art. 23 Cost.) in quanto l'operato medesimo si porrebbe in netto contrasto con la volontà del legislatore in quanto derogatorio di una disposizione di legge.

2.2.2. Ad ulteriore supporto delle conclusioni cui siamo appena pervenuti, vi è la constatazione che l'effettuazione di attività di beneficio comune, oltre a generare utilità in termini reputazionali per l'impresa, con potenziale incremento dei ricavi, produce innegabili vantaggi per la collettività e, quindi, minori spese a carico dello Stato.

Ora, come abbiamo già rammentato (*retro*, § 2), l'art. 100 del t.u.i.r. n. 917 del 1986 già prevede a favore della *generalità* delle imprese alcune deduzioni a fronte delle erogazioni liberali effettuate a favore delle persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale, assistenza sanitaria o culto ovvero di quelle aventi sede nel Mezzogiorno che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica⁽³⁹⁾. È del tutto evidente che tali deduzioni non sono

(39) La deduzione è limitata al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato.

concesse, da parte del legislatore tributario, con *animus donandi*; esse, com'è sin troppo agevole dedurre, costituiscono, di fatto, il «corrispettivo» dovuto dall'ente pubblico per gli interventi benefici effettuati dalle imprese a cui consegue un minore impegno, da parte dell'ente pubblico medesimo, in termine di prestazioni pubbliche indivisibili che si concretizzano in minori spese, una sorta, cioè, di *do ut des*.

A rafforzare il nostro convincimento circa la deducibilità dei costi relativi all'attività *non profit* dal reddito d'impresa vi è inoltre la constatazione, da noi già evidenziata, che la precipua funzione dell'inerenza è quella di evitare che il soggetto passivo possa dedurre, quali componenti negativi, costi ed oneri di carattere personale o, comunque, estranei all'attività esercitata. In tal caso la spesa rappresenterebbe una erogazione liberale del reddito prodotto che verrebbe quindi finanziata dai contribuenti mentre, per i motivi appena indicati, il concetto di inerenza richiede (necessariamente) che i costi sostenuti devono essere coerenti (*rectius*, inerenti) all'attività dell'impresa⁽⁴⁰⁾. Ebbene, nella fattispecie delle «società *benefit*» tali timori, come abbiamo già sottolineato, devono essere sicuramente esclusi atteso che i costi sostenuti per le attività benefiche risultano – se effettuate, ovviamente, in conformità alle previsioni, sia legislative che statutarie – inerenti alla loro attività e, quindi, non sostenuti a scopi personali né, tantomeno, estranei all'attività istituzionale⁽⁴¹⁾.

2.2.3. È appena il caso di sottolineare che, ai fini della conformità dell'attività delle «società *benefit*» al dettato normativo, fondamentale importanza assume il «bilanciamento» tra l'attività economica e il beneficio comune. La legge non precisa, naturalmente, cosa debba intendersi per «bilanciamento»; la relativa nozione può tuttavia dedursi, sulla base di un ragionamento logico-sistematico, dalla «formula» utilizzata dalla legge per definire dette società. Essa dispone, in particolare, che l'attività duale di esse società deve concretizzarsi, *in primis*, in un'attività economica avente lo scopo di dividere gli utili tra i soci, e tale precisazione assume significativa importanza dal momento che la funzione primaria è quella di conseguire utili da distribuire successivamente a favore dei soci. Il medesimo

⁽⁴⁰⁾ Per questa ragione non può che condividersi il pensiero di un autore secondo cui il mancato rispetto di questo requisito rappresenta una forma di evasione *trasversale* (vedi, sul punto, Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 579).

⁽⁴¹⁾ A favore della deducibilità dei costi di cui trattasi, dai proventi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale, si è espresso anche Baroni, *La nuova società benefit prevista dalla Legge di Stabilità 2016*, www.fiscoetasse.com.

art. 1, 376° comma, della legge n. 208 del 2015 dispone, inoltre, che le società in parola devono perseguire anche una o più finalità di beneficio comune a favore di portatori di interessi. La definizione di tale società consente, quindi, all'interprete di pervenire al convincimento che l'attività deve risultare, oltre che trasparente, anche sostenibile o, se si preferisce, «bilanciata» nel senso che l'attività *non profit* deve essere finanziata dai proventi conseguiti grazie all'attività economica. Ne deriva che quest'ultima attività non può che risultare prevalente rispetto a quella di beneficio comune. Se si pervenisse all'opposta conclusione – vale a dire che l'attività *non profit* potrebbe risultare anche prevalente rispetto a quella economica – si giungerebbe all'irrazionale conclusione che, contrariamente alle intenzioni del legislatore, le attività di beneficio comune non potrebbero che essere finanziate dai soci. È evidente, che in tale ultima ipotesi, risulterebbe del tutto inutile costituire una «società benefit»; sarebbe infatti sufficiente costituire altre forme collettive aventi finalità benefiche quali, ad esempio, le associazioni Onlus, di volontariato, ecc.

Dalle osservazioni che precedono, deriva che le attività devono considerarsi bilanciate o, se si preferisce, sostenibili solo qualora l'attività economica risulti, da una parte, idonea a conseguire gli utili di impresa e, dall'altra, sufficiente a remunerare i costi sopportati per l'attività *non profit*.

2.2.4. È utile inoltre sottolineare, da ultimo, che, a tutela degli interessi erariali, la legge prevede i doveri e le responsabilità poste in capo agli amministratori delle «società *benefit*» nonché disposizioni dirette a garantire la trasparenza dell'operato di tali società. Esse sono inoltre tenute a redigere annualmente una relazione concernente il perseguimento del beneficio comune da allegare al bilancio societario e che include la descrizione degli obiettivi specifici, delle modalità e delle azioni attuate dagli amministratori per il perseguimento delle finalità di beneficio comune e delle eventuali circostanze che lo hanno impedito o rallentato; la valutazione dell'impatto generato utilizzando uno *standard* di valutazione esterno che comprende specifiche aree di valutazione; una specifica sezione dedicata alla descrizione dei nuovi obiettivi che la società intende perseguire nell'esercizio successivo⁽⁴²⁾.

⁽⁴²⁾ La relazione annuale deve essere pubblicata nel sito *internet* della società. Lo *standard* di valutazione esterno utilizzato dalla società *benefit* deve essere esauriente e articolato nel valutare l'impatto della società e delle sue azioni nel perseguire la finalità di beneficio comune nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente, beni ed attività culturali e sociali, enti e associazioni e altri portatori di interesse; sviluppato da un ente che

Non si dimentichi, inoltre, che nei confronti delle società di cui trattasi è prevista la vigilanza da parte dell’Autorità garante della concorrenza e del mercato (Autorità *antitrust*); la corrispondenza tra l’attività svolta e quella prevista dalla legge deve inoltre essere certificata con la conseguenza che nei confronti delle «società *benefit*» che, senza giustificato motivo e in modo reiterato non perseguano le finalità di beneficio comune, sono applicate le disposizioni vigenti in materia di pubblicità ingannevole e del codice del consumo, tra le quali quelle in materia di pratiche commerciali sleali. L’attività del Garante della concorrenza costituisce, quindi, un «filtro» di quella esercitata dall’Agenzia delle entrate.

È evidente, dalle considerazioni che precedono che, in caso di violazione da parte delle «società *benefit*» degli obblighi di cui abbiamo fatto cenno, il disconoscimento delle spese sostenute per l’attività *non profit* risulterebbe del tutto giustificato.

3. – *I costi sostenuti dalla società benefit non contrastano con il principio del divieto delle agevolazioni fiscali*

3.1. Le agevolazioni tributarie – l’osservazione appare perfino ovvia – consistono, per i soggetti ai quali esse sono dirette, in un minor concorso alla partecipazione alle pubbliche spese; si è in presenza, in tal caso, di esenzioni in senso proprio, vale a dire, di forme diverse di riduzioni del tributo che si concretizzano nella corrispondente esclusione dal concorso alle spese pubbliche. Le riduzioni dei tributi possono manifestarsi in forme variegate: parziali o totali abbattimenti della base imponibile, riduzione delle aliquote d’imposta, applicazione di aliquote proporzionali in luogo di quelle progressive, riconoscimento di deduzioni e detrazioni di imposta, incentivi connessi allo svolgimento di determinate operazioni (investimenti

non è controllato dalla società *benefit* o collegato con la stessa; credibile e trasparente perché le informazioni che lo riguardano sono rese pubbliche. La valutazione dell’impatto dovrà comprendere le aree di analisi riguardanti il governo d’impresa, per valutare il grado di trasparenza e responsabilità della società nel perseguimento delle finalità di beneficio comune; i lavoratori, per valutare le relazioni con i dipendenti e i collaboratori in termini di retribuzioni e *benefit*, formazione e opportunità di crescita personale, qualità dell’ambiente di lavoro, comunicazione interna, flessibilità e sicurezza del lavoro; gli altri portatori d’interesse, per valutare le relazioni della società con i propri fornitori, con il territorio e le comunità locali in cui opera, le azioni di volontariato, le donazioni, le attività culturali e sociali, e ogni azione di supporto allo sviluppo locale e della propria catena di fornitura e, infine, l’ambiente, per valutare gli impatti della società, con una prospettiva di ciclo di vita dei prodotti e dei servizi, in termini di utilizzo di risorse, energia, materie prime, processi produttivi, processi logistici e di distribuzione, uso e consumo e fine vita.

patrimoniali in alcune zone territoriali, capitalizzazione delle imprese, investimenti diretti alla ricerca e sviluppo tecnologico, ecc.).

Le agevolazioni generano, da un lato, un minor gettito tributario e, dall'altro, un beneficio a favore della collettività in quanto finalizzate alla crescita e allo sviluppo economico del paese; in mancanza di quest'ultimo beneficio le agevolazioni, oltre a risultare ingiustificate, risulterebbero indubbiamente incostituzionali perché in contrasto con i principi di solidarietà, uguaglianza e capacità contributiva (di cui, rispettivamente, agli artt. 2, 3 e 53 Cost.) atteso che le agevolazioni, per comune convincimento, devono avere carattere di eccezionalità e straordinarietà: è questa la ragione per la quale le agevolazioni non possono essere concesse né in via analogica, né interpretativa, ma essere espressamente previste dalla legge.

Secondo i canoni di uguaglianza nessun reddito deve essere esente da imposta: i tributi sono infatti il «prezzo» della partecipazione di tutti i consociati alla vita collettiva, così come espressamente previsto dall'art. 53, 1° comma, primo periodo, secondo cui «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche».

Ora, poiché le agevolazioni tributarie comportano (per definizione) un trattamento diversificato tra i soggetti passivi d'imposta, si pone il problema del loro rapporto con i principi costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva (articoli 3 e 53)⁽⁴³⁾. Si tratta dunque di stabilire se il diverso regime in ordine all'*an* e al *quantum debeatur* sia giustificato dalla diversità della situazione agevolata. Il problema si pone, quindi, sia per le agevolazioni di carattere oggettivo, sia per quelle di carattere soggettivo e non solo per le esenzioni e le riduzioni del *quantum*, ma anche, come nel caso del nostro intervento, per le esclusioni dalla base imponibile, poiché il non assoggettamento ad imposta (tanto più se eventualmente esteso all'intero sistema tributario) può di fatto costituire un'ingiustificata disparità di trattamento⁽⁴⁴⁾.

La circostanza che la nostra Carta ne preveda la relativa erogazione (vedi, ad esempio, gli articoli 31 e 45)⁽⁴⁵⁾, non significa certamente che

⁽⁴³⁾ Per i problemi di eguaglianza in materia tributaria, si vedano: Antonini, *I regimi cit.*, 18 ss.; Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione cit.*, 216 ss.; Maffezzoni, *Il principio cit.*, 350 ss.; Manzoni, *Il principio cit.*, 18 ss., 33 ss., 84; La Rosa, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968; Marongiu, *Il principio cit.*, 21 ss.

⁽⁴⁴⁾ In tal senso anche Manzoni, *Il principio cit.*, 42 ss. L'autorevole dottrina rilevava che «lo stesso risultato conseguibile mediante un'esenzione in senso proprio può ben conseguirsi anche con un'esenzione in senso improprio, strutturando cioè la fattispecie generale in modo tale da determinare ugualmente la non tassazione di quel certo fatto che si vuole esentare. E non può certo ritenersi sufficiente un semplice accorgimento di ordine tecnico ad escludere od a sanare l'eventuale sostanziale illegittimità della legge».

⁽⁴⁵⁾ Le disposizioni citate prevedono: a. la concessione di misure economiche ed altre

esse possano essere riconosciute con carattere di generalità. La discrezionalità conferita al legislatore in ordine alla concessione delle provvidenze *de quibus*, trova inesorabilmente un limite (invalicabile) nei principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria, oltretutto di solidarietà⁽⁴⁶⁾.

3.2. La deroga al predetto principio può essere giustificata solo se, a seguito della concessione di una provvidenza accordata dal legislatore, e solo da questi, ne derivi un vantaggio per l'intera collettività o parte di essa. E così, a titolo esemplificativo, i benefici fiscali e contributivi connessi all'assunzione di personale dipendente soddisfano i predetti caratteri soprattutto in periodi in cui il tasso di disoccupazione risulta elevato producendo un beneficio sia al datore di lavoro (per la minore incidenza dei costi di gestione) che alla collettività essendo innegabile che una maggiore occupazione della forza di lavoro produce positivi effetti per l'intera collettività⁽⁴⁷⁾; se l'assunzione della forza di lavoro avviene in zone depresse la concessione delle agevolazioni può peraltro realizzarsi anche in forma differenziata senza che, per tale ragione, possano essere eccepite fondate eccezioni di legittimità costituzionale per la violazione dei predetti principi. È questa, in sintesi, la ragione per la quale la concessione di agevolazioni tributarie a favore di un circoscritto numero di contribuenti, pur rappresentando una deroga al principio generalizzato del concorso alle spese pubbliche, non potrebbe costituire una valida eccezione di legittimità costituzionale.

Nella fattispecie delle «società *benefit*», le eccezioni che, teoricamente potrebbero essere sollevate, si individuano nella deducibilità dei costi in parola dal reddito d'impresa con conseguente riduzione del reddito imponibile cui fa seguito una contrazione del gettito fiscale; il costo corrispondente ai benefici comuni sarebbe, in definitiva, sopportato dalla collettività. Dette (eventuali) eccezioni non avrebbero, a nostro avviso, alcun fondamento giuridico atteso che le finalità perseguite dal legislatore sono dirette ad incentivare le citate iniziative benefiche; le spese sostenute dalle «società *benefit*» sono quindi finalizzate a recare indubbi vantaggi, direttamente o indirettamente, a favore del Paese il quale, grazie agli interventi

provvidenze alla formazione delle famiglie con particolare riguardo a quelle numerose (art. 31); b. il riconoscimento della funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione promuovendone e favorendone l'incremento con mezzi più idonei.

⁽⁴⁶⁾ Vedi, sul punto, Zennaro – Moschetti, *Agevolazioni fiscali cit.*

⁽⁴⁷⁾ Significativo, in tal senso, è risultato l'incremento dei dipendenti con contratto a tempo indeterminato registrato nel corso dell'anno 2015 (circa 500.000 ancorché, dovuto, in parte, alla «trasformazione» da tempo determinato) grazie agli sgravi contributivi ed alla integrale deduzione dalla base imponibile irap del costo del lavoro.

di dette società, sostiene minori spese pubbliche destinando, in tal modo, le sue risorse finanziarie a vantaggio di altri interventi.

4. – *La compatibilità delle agevolazioni con il diritto comunitario*

La concessione delle agevolazioni, soprattutto se riconosciute ai soggetti che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo, potrebbe generare, oltre alle già esaminate eccezioni di legittimità costituzionale, anche quelle di incompatibilità comunitaria; potrebbe infatti sostenersi che detti soggetti, grazie alla deduzione dei costi non afferenti l'impresa, sono posti nella condizione di praticare prezzi maggiormente competitivi rispetto agli altri *competitors* con conseguente violazione della libera e sana concorrenza. Nella fattispecie oggetto del nostro intervento, la deduzione dei cennati costi sostenuti per le iniziative benefiche consentite dal nostro legislatore tributario, potrebbe realizzare, sotto questo punto di vista, ipotesi di «aiuti di Stato» tassativamente proibiti dall'art. 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (Tfue).

Il Trattato dispone, in punto di fatto, che gli interventi dello stato membro costituiscono un aiuto, nel senso comunitario del termine, qualora siano idonei a generare un vantaggio a favore di talune imprese o produzioni generando, conseguentemente, un negativo impatto sulla concorrenza. Per tale ragione il Trattato prevede, in via generale, il principio dell'incompatibilità degli aiuti di stato con il mercato comune; principio che deve dunque considerarsi alla stregua di un divieto. È solamente in deroga a detto principio che gli aiuti possono quindi essere consentiti; la relativa autorizzazione deve essere avanzata, in via preliminare, da parte dello stato che ha concesso l'aiuto con istanza diretta alla Commissione. In mancanza di autorizzazione l'aiuto è considerato incompatibile (e quindi illegittimo) con conseguente inizio di una procedura di infrazione alla quale, nella maggior parte dei casi, fa seguito l'irrogazione di una sanzione pecuniaria.

La nozione di aiuto di stato comprende, naturalmente, qualsiasi intervento diretto a favorire un'impresa nazionale; l'ambito oggettivo può quindi comprendere sia misure di natura fiscale che non. Il divieto di cui trattasi può infatti sostanziarsi nella concessione a favore di taluni soggetti economici di esenzioni tributarie, sconti sul pagamento dei tributi ovvero di finanziamenti agevolati o a fondo perduto⁽⁴⁸⁾.

⁽⁴⁸⁾ Vedi, per tutti, regolamento n. 98/C384/03 del 10 dicembre 1998 concernente norme relative agli aiuti di stato alle misure di tassazione diretta alle imprese.

A nostro parere, una siffatta eccezione, al pari di quanto da noi osservato ai fini della legittimità costituzionale, risulterebbe, se sollevata, priva di pregio. Il Trattato⁽⁴⁹⁾ prevede, infatti, che sono consentiti interventi agevolativi qualora essi siano giustificati da obiettivi di *comune interesse* che si concretizzino in provvidenze destinate a servizi d'interesse economico generale sempreché, beninteso, non alterino la concorrenza in misura contraria al comune interesse⁽⁵⁰⁾. Il controllo di compatibilità degli aiuti è sottoposto, in tal caso, all'insindacabile giudizio della Commissione europea la quale valuta l'equilibrio tra gli effetti positivi e negativi degli aiuti⁽⁵¹⁾. Lo stato membro che intenda istituire una nuova misura è quindi tenuto a notificare il relativo progetto alla Commissione e a sospendere l'erogazione fino a che essa non lo abbia autorizzato (c.d. clausola di *standstill*). Ne consegue che lo stato membro non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione.

(49) Un decisivo contributo alla risoluzione delle problematiche degli aiuti di stato è stato fornito da Del Federico, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2006, 19 ss.; Fantozzi, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte di giustizia europea e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rass. trib.*, 2003, 2262 ss.; Tesauro, *Processo tributario ed aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2007, 3665 ss.

(50) Gli aiuti sono generalmente ritenuti compatibili dalla Commissione qualora perseguano un obiettivo di comune interesse (es. la tutela ambientale, la formazione, la lotta alla disoccupazione, l'incremento delle attività di ricerca, sviluppo e innovazione, la promozione del capitale di rischio, gli investimenti delle piccole e medie imprese o, in talune regioni, delle grandi imprese, ecc.).

(51) Il richiamato art. 107 del Trattato dispone in proposito (paragrafo 2.) che sono compatibili con il mercato interno: 1. gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; 2. gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; 3. gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Possono inoltre considerarsi compatibili con il mercato interno: a. gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione, nonché quello delle regioni di cui all'art. 349 del *tfue*, tenuto conto della loro situazione strutturale, economica e sociale; b. gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno stato membro; c. gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; d. gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune; e. le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

Ora, nel caso di specie, può fondatamente ritenersi che le attività benefiche previste dalla richiamata legge soddisfino le condizioni previste dal citato Trattato; attività che hanno il chiaro obiettivo di soddisfare esigenze di interesse generale.

prof. MASSIMO PROCOPIO