

commerciale. La polemica é sorta in relazione al fatto che le attività svolte in forma commerciale, anche se non esclusivamente, possano fruire dell'esenzione; ma troppo spesso si è dimenticato che tutto ciò accade nell'ambito, rigorosamente delimitato, di attività giudicate meritorie dal legislatore. E infatti, a prescindere dal successivo problema dello svolgimento in forma anche parzialmente commerciale, potranno fruire dell'esenzione solo e soltanto, «esclusivamente», le attività di cui all'articolo 7.

Di più, persino queste attività, socialmente meritevoli, perderanno l'esenzione se saranno svolte in forma «esclusivamente» commerciale. Il problema sta tutto, ora, nella corretta identificazione della commercialità cui fa riferimento l'"aggiunta" del decreto Visco. Su suggerimento di alcuni soggetti, la Commissione europea ha chiesto al governo italiano informazioni relative al trattamento fiscale riservato alla Chiesa, e dunque anche agli enti non profit.

Ritiene esistano i margini per parlare di aiuti di Stato o di violazione delle norme sulla concorrenza?

È ovvio che si lede la concorrenza, anche tramite una agevolazione fiscale, laddove si favorisca una attività imprenditoriale a discapito di un'altra, nell'ambito di un medesimo mercato. Ma in questo caso il riferimento alla commercialità non va inteso nel senso in questione e non porta a distorsioni della concorrenza. Nel caso dell'Ici, infatti, si esentano enti non commerciali che svolgono attività meritorie e socialmente utili, le quali possono essere svolte anche, ma non esclusivamente, in forma commerciale. È evidente che un ragionamento in termini di "aiuti di Stato" con riferimento alle agevolazioni fiscali agli enti non profit - e tra essi, la Chiesa -, soltanto perché essi, nello svolgere la propria attività, ricevono pagamenti, e al solo fine di autofinanziare i propri servizi, arrecherebbe un gravissimo danno a un settore che il legislatore, non solo italiano, ha giudicato particolarmente meritevole di sostegno, e cioè il cosiddetto Terzo settore.

Ritiene sia giusto riconoscere un trattamento di favore alle attività socialmente utili?

Penso che si tratti essenzialmente di una scelta di tipo politico. Tuttavia, nel fare tale scelta, occorre considerare che, dal punto di vista politico ma anche giuridico-costituzionale, l'imposizione fiscale si giustifica come contributo dei cittadini, in rapporto alle capacità di ciascuno, alle spese pubbliche. Cioè, in altri termini, compartecipazione anche alle spese che lo Stato sostiene per i servizi di pubblica utilità. Si tratta del fondamento dello Stato sociale. Quindi, il cittadino dà il proprio denaro allo Stato perché organizzi i servizi sociali a suo favore e anche a favore di tutti, particolarmente delle fasce più deboli. Ora, come è noto, lo Stato spesso non riesce a venire incontro a tutte le esigenze "sociali" della popolazione e un aiuto fondamentale gli è fornito dal volontariato, dagli enti non profit, dalla Chiesa e da tutto il Terzo settore. La Chiesa e gli enti non profit, perciò, investono il proprio denaro, cioè quello guadagnato proprio con le attività svolte in forma commerciale, direttamente nei servizi sociali. Non è uno scandalo, anzi è normale, che parte di tale denaro non sia versato alle casse dello Stato, affinché organizzi i servizi sociali, ma venga direttamente destinato alle attività sociali. La destinazione finale è la medesima.

Quindi, le esenzioni fiscali per il non profit sono davvero un aiuto di Stato o invece non rappresentano soltanto un modo per far transitare le somme destinate allo svolgimento dei servizi sociali da parte di uno Stato che fatica a organizzarli direttamente, a vantaggio di tali servizi?

Più che un "aiuto di Stato" direi che è un "aiuto allo Stato".

L'INUTILE POLEMICA

Uckmar: Chiesa e Ici, le verità della legge

Il fiscalista: «Nessun privilegio, le norme sostengono il non profit Aiuto di Stato? No, semmai le attività sociali sono aiuti allo Stato»

di Massimo Calvi (su *Avvenire* del 05/09/2007)

L'esenzione dal versamento dell'Ici è più che giustificata quando ad usufruirne, nei limiti delle norme in vigore, sono anche le attività della Chiesa cattolica. E l'ipotesi che ciò possa essere considerato un aiuto di Stato non trova fondamento, semmai si dovrebbe parlare di "aiuto allo Stato".

A sostenerlo è Victor Uckmar, professore di diritto tributario e tra i maggiori fiscalisti italiani, che, analizzando per *Avvenire* alcune delle questioni più controverse legate al tema delle agevolazioni Ici, sfata anche molti luoghi comuni ricorrenti nel dibattito in corso.

Professor Uckmar, in tema di esenzioni Ici si è sentito spesso parlare di «privilegi» concessi alla Chiesa cattolica. È d'accordo?

Le norme relative all'imposta comunale sugli immobili prevedono effettivamente un trattamento di favore per la Chiesa?

L'espressione «privilegi concessi alla Chiesa Cattolica», nel caso dell'esenzione Ici oggetto di tanta polemica, è assolutamente fuori luogo. Il termine privilegio deriva dal latino *privus* (solo, singolo) e *ligium* (stessa radice di *lex*, *legis*, legge) e significa Legge fatta a vantaggio di un singolo o per pochi. Nel caso di cui stiamo parlando non è la sola Chiesa cattolica a godere dell'esenzione, ma tutti gli enti non commerciali e quindi una categoria molto ampia di soggetti. Leggendo la norma - cioè l'articolo 7 lettera i) del decreto legislativo 504 del 1992 - infatti, si potrà verificare come essa non parli in alcun punto di Chiesa né tantomeno di enti ecclesiastici. Per l'individuazione dei soggetti agevolati la norma richiama una norma del Testo unico delle imposte sui redditi (e in particolare fa riferimento agli immobili utilizzati dai



CHI È

Uno dei maggiori fiscalisti italiani con spiccata passione per il sociale

*Victor Uckmar, classe 1925, professore emerito dell'Università di Genova, è uno dei maggiori e più noti tributaristi italiani. È professore a contratto di diritto tributario internazionale nell'Università di Bologna, direttore delle riviste *Diritto e Pratica Tributaria* e *Diritto e Pratica Internazionale*, avvocato con studi a Genova, Milano, Roma e Buenos Aires. È anche consulente del Ciat, il Centro Interamericano *Administradores Tributario*. È presidente onorario del Centro di Ricerche Tributarie dell'Impresa presso l'Università Bocconi. È consigliere di amministrazione di numerose società. Ha una spiccata passione per il sociale e le attività non profit, seguendo da vicino numerose associazioni di volontariato.*

«soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c, del Testo unico delle imposte sui redditi e successive modificazioni»). E andando a vedere l'articolo richiamato (nella nuova numerazione del Testo unico è l'art. 73, lett. c) si legge: «gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali». Quindi, non la Chiesa cattolica, non gli enti ecclesiastici, ma tutti - e sono davvero molti - gli enti non commerciali. Pertanto, nell'ampissima categoria dei soggetti titolati a fruire dell'esenzione Ici in questione sono ricompresi anche tutti gli enti non profit, le Onlus, il cosiddetto Terzo settore.

Si potrà discutere, sul piano politico o sul piano giuridico, dell'opportunità o legittimità dell'esenzione, ma si deve tener presente che essa non riguarda affatto specificamente la Chiesa cattolica, bensì tutti gli enti non commerciali. Quindi, è errato parlare di privilegio per la Chiesa cattolica. Le polemiche, clericali o anticlericali, sorte in questi giorni hanno pretestuosamente "spostato" i termini del problema. La legge che ha istituito l'Ici prevede otto attività meritorie che, se svolte da enti non commerciali, giustificano l'esenzione: attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive.

La normativa può dare luogo a dubbi interpretativi o facilitare l'elusione?

L'interpretazione di qualunque norma va effettuata cum grano salis, cioè secondo buon senso, partendo dal dato letterale corroborato dalla valutazione della ratio legis, cioè la finalità perseguita dal legislatore nell'emanare quella norma.

Venendo alle otto attività citate dalla norma, la formulazione è dotata di una sufficiente specificazione e la formulazione è piuttosto precisa e dettagliata, poiché contiene un elenco preciso, chiaro, di attività che il legislatore ha considerato meritevoli.

Con diligenza e buona fede, invece, occorre che gli addetti ai lavori interpretino le norme, senza sollevare questioni capziose e tentando tuttavia di evitare abusi. Mi pare, oltretutto, che la Chiesa cattolica possa godere di una presunzione di buona fede.

Per la sua millenaria storia e tradizione, nonché per gli stessi precetti della fede cristiana, essa desta pochi sospetti di voler illegittimamente fruire di esenzioni, senza svolgere effettivamente attività di beneficenza, assistenza, formazione...

E comunque, sul piano giuridico, si deve ricordare che il Concordato - che essendo un trattato internazionale è di valenza superiore alla norma interna - pone l'equiparazione dei fini di culto e religione a quella di beneficenza ed istruzione.

Su alcuni organi di informazione si è letto che, per escludere la natura commerciale di un'attività, e dunque

beneficiare delle esenzioni Ici, è sufficiente aggiungere una piccola cappella nell'immobile? È veramente così?

Questa tesi è frutto di una ricostruzione forzata e polemica della norma di interpretazione autentica del decreto Visco.

Infatti, a norma dell'articolo 7, comma 2 bis, del Dl 30 settembre 2005 n. 203 (conv. con modif., nella legge 2 dicembre 2005, n. 248), così come sostituito dall'art. 39, comma 1, del decreto Visco (D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modif., nella legge 4 agosto 2006, n. 248), «l'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lett. i, del d.lgs. n. 504 del 1992, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale». L'attività svolta, pertanto, deve essere una di quelle indicate dall'articolo 7 lettera i del decreto Ici, e cioè attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché le attività di cui all'articolo 16, lettera a, legge 20 maggio 1985, n. 222, e cioè le attività religiose o strettamente connesse alla religione, ossia le attività dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana. E inoltre - ha aggiunto il Decreto Visco per superare il delicato problema interpretativo delle attività promiscue - l'attività svolta non deve avere esclusivamente natura commerciale. Ora, è evidente come il riferimento alla presenza di una cappella costituisce una forzatura: ciò che conta è l'attività svolta in un immobile, non la presenza o meno di una stanza adibita a cappella. Uno dei nodi più intricati riguarda proprio la questione della commercialità.

La legge che ha istituito l'Ici nel 1992 prevede l'esenzione in base alla natura non commerciale del soggetto, se opera nelle otto attività previste. Una sentenza della Cassazione del 2004, che ha reso necessarie due successive norme di interpretazione autentica, ha invece di fatto chiamato in causa anche la commercialità dell'attività svolta.

L'attuale normativa è sufficientemente chiara?

Non ritengo sussista confusione tra "ente" e "attività" titolate all'esenzione di cui all'articolo 7 del decreto Ici. La sentenza della Cassazione - la n. 4645 dell'8 marzo 2004, emanata dalla sezione tributaria della nostra Suprema Corte - chiarisce esattamente la distinzione tra ente e attività esentate. L'esenzione dall'Ici in questione spetta in presenza di due condizioni concorrenti: una condizione soggettiva, e cioè il fatto che il soggetto utilizzatore dell'immobile sia un ente non commerciale (secondo la definizione di cui all'art. 87, comma 1, lett. c, Tuir) e una condizione oggettiva, e cioè che l'immobile, in relazione al quale si pretende l'esenzione Ici, sia destinato esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dalla norma, le quali, ha aggiunto il decreto Visco, non devono esercitate in forma esclusivamente commerciale.

I due profili, soggettivo e oggettivo, sono ben distinti, nella norma e nella giurisprudenza. La confusione nasce altrove, a mio parere, e in particolare nell'interpretazione del requisito oggettivo.

In che senso?

Vediamo il caso in cui l'ente svolga in forma commerciale una delle attività citate: che accade? In tal caso la natura commerciale dell'attività indurrebbe a escludere l'esenzione, laddove la sua contemporanea natura didattica, sportiva, ricettiva... etc., invece, sembrerebbe qualificarla per l'esenzione.

La Cassazione risolse il dubbio interpretativo nel senso che la forma commerciale di una attività, sia pure ricompresa nell'elenco delle otto previste dal noto articolo 7 del decreto Ici - nel caso specifico si trattava di un'attività ricettiva - escludeva l'esenzione.

Ora, la Suprema Corte ha ritenuto che l'attività in questione, pur se annoverabile tra le otto attività agevolate dal decreto del 1992, non dovesse fruire dell'agevolazione perché la forma marcatamente commerciale prevaleva sulla natura ricettiva della medesima.

Nella realtà, la soluzione interpretativa fornita dalla Cassazione era possibile perché

l'articolo 7 del decreto Ici, prima degli interventi del Decreto Visco, non diceva nulla a proposito della eventuale natura commerciale dell'attività. Ma la questione interpretativa, così come risolta dalla Suprema Corte, evidentemente non convinceva. Per questo il legislatore ha deciso di intervenire, con una interpretazione autentica sul problema del rapporto tra le attività "meritorie", e quindi esentate per l'articolo 7 del decreto Ici, e l'eventuale svolgimento in forma commerciale delle medesime. Alla fine del 2005, fu chiarito che l'esenzione (disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i, del decreto 30 dicembre 1992, n. 504) «si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse». Quindi, secondo tale intervento normativo, la forma commerciale, l'eventuale scopo di lucro dell'attività, non contavano nulla: per la sussistenza del requisito oggettivo dell'esenzione, contava soltanto che l'attività svolta fosse tra quelle otto previste dall'articolo 7 del decreto Ici, e cioè assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive. Dopo questa norma di interpretazione, emanata dal governo Berlusconi, è stata la volta del decreto Visco. Ma le polemiche non si sono sopite...

Il decreto Visco ha parzialmente modificato tale interpretazione, decidendo di dare un qualche rilievo al fatto che una delle otto attività meritorie sia svolta in forma commerciale e ha modificato l'articolo 7, comma 2 bis sopracitato, come segue: «l'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale».

Quindi, l'interpretazione del requisito oggettivo dell'esenzione Ici, come attualmente indicata dal legislatore medesimo, è la seguente: Per la sussistenza dell'esenzione, è necessario che nell'immobile venga svolta esclusivamente una attività tra quelle indicate nell'elenco tassativo dell'articolo 7 decreto Ici e che tale attività sia svolta in forma non esclusivamente