

Commissione Tributaria, Reg. Campania, 1 dicembre 2015, n. 10730

labsus.org/2016/07/commissione-tributaria-reg-campania-1-dicembre-2015-n-10730/

di Antonio Perrone

July 5, 2016



La decisione

Il caso deciso dai Giudici della Commissione Tributaria Regionale della Campania concerne l'esatto perimetro di applicazione della disposizione contenuta nell'art. 100, comma 1, lett. a), del DPR n. 917/86 (Testo Unico delle Imposte Dirette; TUIR). Tale norma consente la deducibilità, ai fini della determinazione del reddito imponibile IRES (ma la disciplina è identica per le imprese individuali soggette all'IRPEF), delle erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che *perseguono esclusivamente* finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto.

Il contribuente, parte appellante, ha sostenuto che, ai fini della deducibilità della liberalità da parte dell'erogante, sarebbe sufficiente che nello statuto o atto costitutivo dell'ente beneficiario siano previste le suddette finalità, non rilevando, concretamente, l'effettivo perseguimento delle stesse che, semmai, rileverebbe esclusivamente per l'ente beneficiario il quale, nell'ipotesi di mancato effettivo perseguimento degli scopi solidaristici, perderebbe la qualifica di ente non commerciale e tutte le agevolazioni fiscali ad essa correlate.

L'appellante ha inoltre sostenuto che l'ente beneficiario della liberalità ha comunque impiegato il 12% dei contributi ricevuti in attività solidaristiche ed a nulla rilevarebbe la circostanza che esso abbia investito parte delle donazioni ricevute in strumenti finanziari.

La Commissione Tributaria Regionale della Campania ha, però, censurato le tesi dell'appellante, rilevando che:

- non è in discussione che la c.d. "**sussidiarietà orizzontale**" sia espressamente prevista dalla Costituzione e che essa possa essere perseguita anche attraverso lo strumento delle **agevolazioni fiscali**, deve, però, sussistere una correlazione diretta fra utilizzo dell'agevolazione fiscale e perseguimento delle finalità solidaristiche, che concretizzano la cd "sussidiarietà orizzontale", per cui lo scopo solidaristico non può essere potenzialmente previsto, ma deve essere concretamente attuato. La conferma si trarrebbe dalla chiara disposizione dell'art. 100, comma 1, lett. a), del TUIR, che non si è limitato a sancire la mera previsione statutaria delle finalità di educazione, istruzione, assistenza sociale, ecc., ma ha più specificamente richiesto il *perseguimento*, per di più *esclusivo*, di tali finalità, mostrando così di voler correlare la deduzione fiscale dell'erogante all'effettivo svolgimento delle attività di utilità sociale da parte del beneficiario;
- non ha pregio, nel caso di specie, l'osservazione che il mancato, effettivo perseguimento delle finalità sarebbe imputabile esclusivamente all'ente beneficiario (per cui rimarrebbe comunque deducibile, in capo all'erogante, l'importo oggetto di liberalità), in quanto sussiste uno stretto legame societario fra il soggetto erogante e l'ente beneficiario (identità del gruppo decisionale) e dunque vi sarebbe una forma di immedesimazione fra i due soggetti;
- l'esiguità della percentuale (12%) dei contributi ricevuti che l'ente beneficiario ha impiegato in attività di utilità sociale è prova che, contrariamente alla disposizione del già richiamato art. 100, comma 1, lett. a) del TUIR, esso non ha perseguito, in *via esclusiva*, gli scopi solidaristici per i quali l'agevolazione è concessa.

Il Commento

La sentenza della Commissione Tributaria della Campania offre lo spunto per interessanti considerazioni sul tema dei rapporti fra la fiscalità e la sussidiarietà orizzontale.

In primo luogo va segnalato il riconoscimento, espressamente operato dai giudici, della rilevanza costituzionale della sussidiarietà orizzontale.

Come ho già avuto modo di sostenere, anche in un editoriale pubblicato in questa rivista, il concetto di sussidiarietà è strettamente connesso a quello di solidarietà. La sussidiarietà, infatti, è tale in quanto essa sia solidaristica e cioè espressione della volontà di contribuire, mediante le proprie risorse (nel caso di specie, economiche), al perseguimento di finalità di interesse pubblico. E' incompatibile, pertanto, con il concetto di sussidiarietà, nel suo risvolto solidaristico, l'elemento principale della fiscalità, e cioè la coattività del prelievo. I tributi sono, per definizione, prestazioni patrimoniali imposte e quindi prelievi *coattivi* di ricchezza. In questo senso la realizzazione di finalità di pubblico

interesse mediante l'utilizzo del gettito tributario è compito *esclusivo* dello Stato, che rientra, peraltro, nella previsione programmatica dell'art. 3, comma 2, della Costituzione. Non vi è nessuno spazio, dunque, per la sussidiarietà .

Tuttavia, ed è questo il secondo aspetto di interesse che si può trarre dalla sentenza in commento, lo strumento della "fiscalità" in senso *lato*, e cioè non coincidente con il concetto di tributo, ma come mezzo per il raggiungimento di obiettivi di politica fiscale, può essere utilizzato per perseguire scopi di sussidiarietà orizzontale. Il c.d. "rapporto giuridico d'imposta", però, è – in questo caso – rovesciato; non si guarda cioè allo Stato come soggetto che impone prestazioni patrimoniali, ma come soggetto che concede agevolazioni d'imposta. L'ottica, quindi, non è quella dello Stato, ma quella del contribuente, il quale – mercà© lo strumento dell'agevolazione – ha la possibilità di contribuire alla realizzazione di obiettivi di utilità sociale.

Va detto, però, che, se il principio di sussidiarietà orizzontale, come rilevato dalla Commissione Tributaria della Campania, è di rilevanza costituzionale, non lo è, invece, il rapporto fra la sussidiarietà e la fiscalità. La Costituzione, cioè impone allo Stato di rimuovere gli ostacoli che impediscono il pieno sviluppo della persona umana (art. 3, comma 2, Cost.); obiettivo che può essere realizzato mediante attività di istruzione, educazione, sviluppo, ecc., che certamente vanno finanziate attraverso i tributi. La Costituzione, però, non impone allo Stato di adoprarsi mediante il sistema delle agevolazioni fiscali per consentire che siano altresì contribuenti a realizzare quegli obiettivi. Insomma, se l'art. 53 Cost. prevede l'obbligo di "tutti" di concorrere alle spese "pubbliche", è però lo Stato che ha il compito di erogare quelle spese, anche per il perseguimento di quelle attività sociali, educative, culturali, ecc. che promuovono il libero sviluppo di ogni individuo. Dunque, la sussidiarietà è principio di rilevanza costituzionale, ma non lo è il rapporto strumentale fra fiscalità e sussidiarietà .

Il nostro legislatore, pertanto, era libero di scegliere "se" e "come" la fiscalità avrebbe potuto supportare la sussidiarietà. La scelta operata (quantomeno nel campo delle imposte dirette, che è quello cui si riferisce la sentenza in commento) è stata quella di consentire una riduzione dell'imponibile da assoggettare a tassazione, mediante la limitata "deducibilità fiscale" dei contributi erogati a favore di enti che perseguono scopi di utilità sociale.

Tale soluzione, operata *de jure condito* con il Testo Unico delle Imposte Dirette, però, come hanno opportunamente rilevato i giudici della Commissione Tributaria della Campania, circoscrive il campo di operatività della deduzione fiscale all'*effettivo* perseguimento delle attività di utilità sociale da parte dell'ente beneficiario, e non al *potenziale* perseguimento di quelle attività. Non vi è spazio, dunque, per un'interpretazione "estensiva" che tenti di ampliare l'operatività della deduzione, consentendola altresì in presenza dell'*intento* del perseguimento manifestato nello statuto dell'ente beneficiario.

Ancora, la scelta del legislatore tributario è stata nel senso di concedere l'operatività della deduzione solo nel caso in cui la finalità solidaristica sia perseguita in via *esclusiva* da parte dell'ente beneficiario delle contribuzioni deducibili. Lo scopo solidaristico, dunque, è assorbente e non concorrente.

E' questo un altro punto di interesse della sentenza in commento, che richiede una, seppur minima, analisi del caso di specie. La decadenza dall'agevolazione fiscale, infatti, nel caso di mancato effettivo perseguimento degli scopi di **utilità sociale** da parte dell'ente beneficiario, non dovrebbe estendersi all'erogante, il quale, assai spesso, non sa e non può sapere se il beneficiario persegue in via *esclusiva* ed *effettiva* tali scopi. Tuttavia, nel caso in esame, era dimostrata e non contestata la coincidenza del centro decisionale del soggetto erogante con quello dell'ente beneficiario. Non era sostenibile, allora, che l'erogante non potesse non conoscere le attività concretamente ed effettivamente poste in essere dall'ente beneficiario.

In sostanza, il tema dei rapporti fra sussidiarietà e fiscalità si incrocia qui con il classico tema dell'abuso del diritto o dell'abuso degli strumenti di agevolazione fiscale.

Ciò mostra che il rilevante carico di " peso economico " che naturalmente la materia dei tributi reca con sà©, deve sempre indurre alla cautela, onde evitare che lo strumento della sussidiarietà possa divenire un facile pretesto per l'alleggerimento del carico fiscale dei contribuenti. Cautela che i giudici della Commissione Tributaria Regionale della Campania hanno avuto ben presente.

ALLEGATI (1):

C.T. Reg. Napoli 1 dicembre 2015, n. 10730