

**LA CONVENZIONE TRA LA SANTA SEDE E L'ITALIA
IN MATERIA DI SCAMBIO DI INFORMAZIONI TRIBUTARIE.
FORME DI "COLLABORAZIONE E DISTINZIONE"
AL TEMPO DELLA GLOBALIZZAZIONE ECONOMICA**

Giuseppe Rivetti
Francesca Moroni
Università di Macerata

Abstract: The recent agreement between the Holy See and Italy about exchange information on tax matters (1 April 2015), is the result of international efforts of the Apostolic See to perform a warranty role, in the context of economic globalization of markets, with a particular connection with the economic transparency, supervision and financial information. Is based on awareness that the dynamics contrast in the field of financial assets are "achievable only through an efficient exchange of information in the field of administrative cooperation". In fact, the Convention, defines significant progress of the Holy See towards the purpose of a necessary transparency in foreign financial transactions; at the same time, it shows the complex suitability of its institutional and legal system to effectively support the comparison with the highest international standards.

Keywords: Holy See, Tax convention, religious authority and taxation, exchange information on tax matters.

Abstract: La recente Convenzione tra la Santa Sede e l'Italia sullo scambio di informazioni in materia tributaria (1° aprile 2015), è frutto dell'impegno internazionale della Sede Apostolica di svolgere un ruolo di garanzia, nel contesto della globalizzazione economica dei mercati, con particolare riferimento ai settori della trasparenza, della vigilanza e dell'informazione finanziaria. Si fonda sulla consapevolezza (reciproca) che le dinamiche di contrasto, legate a fenomeni di evasione o elusione fiscale, nel campo delle attività finanziarie sono "realizzabili esclusivamente attraverso un efficiente scambio di informazioni nell'ambito della cooperazione amministrativa". In effetti, la Convenzione in esame determina significativi progressi della Santa Sede verso il richiamato obiettivo della necessaria trasparenza nelle operazioni finanziarie transnazionali; al tempo stesso, si dimostra la complessiva idoneità del proprio sistema

istituzionale e giuridico a sostenere in modo efficace il confronto con i più elevati standards internazionali.

Parole chiave: Santa Sede, Convenzione fiscale, enti religiosi e soggettività tributaria, scambio informazioni in materia tributaria.

SOMMARIO: 1. Le ragioni di una Convenzione sullo scambio di informazioni in materia tributaria tra la Santa Sede e l'Italia. Crisi identitaria degli Stati nazionali nel contesto della globalizzazione economica.- 2. Profili strutturali e funzionali della Convenzione: lo scambio di informazioni "verosimilmente rilevanti", nell'ambito delle tradizionali forme di cooperazione amministrativa.- 3. Il richiamo (non casuale) della Convenzione al Trattato Lateranense. Sottesi rapporti con recenti orientamenti giurisprudenziali di legittimità, sulla corretta applicazione delle esenzioni tributarie, qualificate come norme programmatiche prive di efficacia diretta.

1. LE RAGIONI DI UNA CONVENZIONE SULLO SCAMBIO DI INFORMAZIONI IN MATERIA TRIBUTARIA TRA LA SANTA SEDE E L'ITALIA. CRISI IDENTITARIA DEGLI STATI NAZIONALI NEL CONTESTO DELLA GLOBALIZZAZIONE ECONOMICA

La recente Convenzione sottoscritta tra la Santa Sede e l'Italia¹ (1° aprile 2015) può essere considerata come la naturale conseguenza di un sistematico impegno internazionale della Sede Apostolica di svolgere un ruolo di garanzia, nel contesto della globalizzazione economica dei mercati, con particolare riferimento ai settori della trasparenza, della vigilanza e dell'informazione finanziaria. Si fonda sulla consapevolezza (reciproca) che le dinamiche di contrasto nel campo delle attività finanziarie, legate a fenomeni di elusione o evasione fiscale, sono "realizzabili esclusivamente attraverso un efficiente scambio di informazioni nell'ambito della cooperazione amministrativa tra Stati"².

Con la crisi della modernità, lo spazio³, considerato come categoria statale, smette di legittimare (esclusivamente) le posizioni dominanti e perde la

¹ V. Convenzione tra la Santa Sede e il Governo della Repubblica italiana in materia fiscale, sottoscritta in data 1° aprile 2015, in AAS 107 (2015). Convenzione in attuazione, da parte dell'Italia, dei principi sanciti nella propria Costituzione e, da parte della Santa Sede, degli insegnamenti del Concilio Ecumenico Vaticano II, delle norme del Diritto canonico, (...) nonché delle disposizioni di cui all'art. 16, alinea primo, del Trattato del Laterano, *Preambolo*, *Convezione*, cit.

² Cfr. *Preambolo*, *Convezione*, cit.

³ Nella esasperazione degli sviluppi, inoltre, il singolo tende a prevalere sulla collettività in una sorta di "privatizzazione della soggettività" che arriva al punto di mettere in discussione la stessa

propria unità/univocità, producendo una moltiplicazione degli interessi economici sovranazionali. In tale rappresentazione si inseriscono profili di complessità strutturale, in quanto il superamento delle logiche Stato-nazione⁴ impone la riconsiderazione di un nuovo orizzonte, all'interno del quale veniamo sollecitati ad affrontare problemi economici e sociali. In ragione del processo di globalizzazione⁵, le corrispondenti sovranità nazionali entrano in crisi e ci obbligano, ad una rivalutazione delle tradizionali strutture e categorie giuridiche⁶. L'affermazione di forme di economia globale⁷ coincide sempre più con la

essenza di spazio pubblico, riducendolo ad una mera estensione dello spazio commerciale o domestico. Sul rapporto tra religione, diritto e modernità, v. DALLA TORRE, G., MIRABELLI, C. (a cura di), *Le sfide del diritto*, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2009.

⁴ In definitiva, economia e diritto si ritrovano ad attraversare le incerte categorie della globalizzazione: soggettività giuridiche, consolidati istituti e tradizionali applicazioni entrano in rapporto con la dimensione del globale e rischiano di esserne (s)travolte, se non autenticamente ancorate a peculiari identità, proprietà e valori, PICOZZA, P., RIVETTI, G. (a cura di), *Religione, cultura e diritto tra globale e locale*, Giuffrè, Milano, 2007, p. III. V., inoltre, LILLO, P., *Globalizzazione del diritto e fenomeno religioso*, Giappichelli, Torino, 2012.

⁵ Cfr. BENEDETTO XVI, Lett. enc. *Caritas in Veritate*, 29 giugno 2009, in AAS 101 (2009), 42, il quale evidenzia come "nei riguardi della globalizzazione si notano atteggiamenti fatalistici, come se le dinamiche in atto fossero prodotte da anonime forze impersonali e da strutture indipendenti dalla volontà umana. È bene ricordare a questo proposito che la globalizzazione va senz'altro intesa come un processo socio-economico, ma questa non è l'unica sua dimensione. Sotto il processo più visibile c'è la realtà di un'umanità che diviene sempre più interconnessa; essa è costituita da persone e da popoli a cui quel processo deve essere di utilità e di sviluppo, grazie all'assunzione da parte tanto dei singoli quanto della collettività delle rispettive responsabilità. Il superamento dei confini non è solo un fatto materiale, ma anche culturale nelle sue cause e nei suoi effetti. Se si legge deterministicamente la globalizzazione, si perdono i criteri per valutarla ed orientarla (...). La globalizzazione è fenomeno multidimensionale e polivalente, che esige di essere colto nella diversità e nell'unità di tutte le sue dimensioni, compresa quella teologica. Ciò consentirà di vivere ed orientare la globalizzazione dell'umanità in termini di relazionalità, di comunione e di condivisione".

⁶ Sul piano generale, i confini nazionali degli Stati diventano sempre più semplici espressioni geografiche che tendono a divenire eccessivamente "arrendevoli" (forse troppo) rispetto a fenomeni che, spesso, trascurano specificità e svalutano quel valore giuridico della storia, proprio di ogni nazione.

⁷ La Chiesa rispetto ai sistemi globalizzati incontra meno difficoltà, in quanto storicamente si è sempre confrontata con un mondo interdipendente. Per sua vocazione trova nel mondo globale e unificato una condizione storica a sé più consona; in quanto cattolica, è naturalmente protesa verso azioni globali (BAGNASCO, A., *Introduzione*, XI Forum del Progetto Culturale, *Processi di mondializzazione e di opportunità*, 30 novembre 2012). Al riguardo, il richiamo normativo esprime questa dimensione: il *Codex Iuris Canonici* "forma l'unico ordinamento giuridico che non ha una dimensione territoriale, un'area geografica definita, è universale e ha costituito e costituisce ancora per molti ordinamenti statuali un modulo legislativo con cui confrontarsi" (MORONI, A., *Lo spirito della nuova codificazione canonica*. Atti del convegno di Macerata 5 aprile 1984, Giuffrè, Milano, 1985, p. 4). Del resto, "nella Chiesa convivono, da sempre, consuetudini di ogni provenienza, diverse tradizioni liturgiche, molteplici approcci pastorali (...); le differenze arricchiscono, l'omologazione impoverisce" (PAROLIN, P., intervento all'Istituto Patristico Augustinianum, 4 dicembre 2013).

In questa nuova dimensione, diritto ed economia si confrontano e si misurano, in un tempo "segnato dal complesso fenomeno della globalizzazione economico-finanziaria, cioè un processo di crescente integrazione delle economie nazionali, sul piano del commercio di beni e servizi e delle transazioni finanziarie, nel quale un numero sempre maggiore di operatori assume un orizzonte globale per le scelte che deve operare in funzione delle opportunità di crescita e di profitto" (Pontificio Consiglio

graduale perdita di efficacia dello Stato/nazione nella guida delle dinamiche tributarie. I singoli Paesi vedono la propria azione fortemente condizionata dalle aspettative dei mercati internazionali⁸.

La nascita del mercato globale ha prodotto, infatti, valore, grazie alla maggiore dinamicità dei capitali che ha permesso alle attività produttive di avere più facilmente disponibilità di risorse; al tempo stesso “l’accreciuta mobilità ha fatto aumentare anche il rischio di crisi finanziarie. Lo sviluppo della finanza, le cui transazioni hanno superato di gran lunga, in volume, quelle reali, rischia di seguire una logica sempre più autoreferenziale, senza collegamento con la base reale dell’economia”⁹. Una crescente globalizzazione della finanza favorisce, poi, comportamenti delittuosi riconducibili alle figure del riciclaggio e dell’evasione fiscale. In proposito, le parole di Benedetto XVI appaiono fin troppo chiare: “la pace purtroppo, ai nostri tempi, in una società sempre più globalizzata, è minacciata da diverse cause, fra le quali quella di un uso improprio del mercato e dell’economia (...) causando instabilità sociale”¹⁰.

della Giustizia e della Pace, *Compendio della dottrina sociale della Chiesa*, Città del Vaticano, 2005, 361).

In realtà, “la globalizzazione alimenta nuove speranze, ma origina anche inquietanti interrogativi”. La sua caratteristica principale è rappresentata dalla crescente eliminazione delle barriere che ostacolano la mobilità delle persone, dei beni e dei capitali, “è la consacrazione di un sorta di trionfo del mercato e della sua logica, che a sua volta provoca rapidi cambiamenti nelle culture e nei sistemi sociali” (GIOVANNI PAOLO II, *Discorso ai Membri della Pontificia Accademia delle Scienze Sociali*, 25 aprile 1997). Sul piano funzionale, indica un insieme assai ampio di fenomeni, connessi con la crescita dell’armonizzazione fiscale, dell’integrazione economica, sociale e culturale tra le diverse aree del mondo. Un sistema di apertura delle economie e delle frontiere risultante dalla crescita degli scambi commerciali e dei movimenti di capitali, dalla circolazione degli uomini e delle idee, dalla diffusione dell’informazione, delle conoscenze e delle tecniche, nonché da un processo di liberalizzazione (Commissione europea Affari economici e finanziari, *Situazione economica dell’UE*, 2010).

In definitiva, il termine globalizzazione assume un significato prevalentemente economico e sta ad indicare la progressiva integrazione e rapida evoluzione dei mercati finanziari. Peraltro, sul fenomeno la Chiesa aveva già da tempo avviato analisi e riflessioni, nella consapevolezza che “il genere umano si unifica di giorno in giorno più strettamente e cresce l’interdipendenza tra i vari popoli” (PAOLO VI, *Dichiarazione Nostra Aetate*, sulle relazioni della Chiesa con le religioni non cristiane, 28 ottobre 1965, in AAS 58 (1966), 1). Parole che si pongono in continuità con le considerazioni di Giovanni XXIII, quando afferma che “le economie nazionali stanno diventando così interdipendenti che una specie di economia mondiale è nata dalla integrazione delle economie dei singoli Stati”(GIOVANNI XXIII, *Lett. enc. Pacem in terris*, 11 aprile 1963, in AAS 55 (1963), 130).

Nel suo sviluppo funzionale, si colloca lo straordinario intervento di Giovanni Paolo II, il quale afferma che “la globalizzazione, a priori, non è né buona né cattiva. Sarà ciò che le persone ne faranno. Nessun sistema è fine a se stesso ed è necessario insistere sul fatto che la globalizzazione, come ogni altro sistema, deve essere al servizio della persona umana, della solidarietà e del bene comune”(GIOVANNI PAOLO II, *Discorso ai Membri della Pontificia Accademia delle Scienze Sociali*, cit., 2).

⁸ Cfr. *Compendio della dottrina sociale della Chiesa*, cit., 370. “A causa dei nuovi legami tra gli operatori globali, le tradizionali misure difensive degli Stati appaiono condannate al fallimento e, di fronte alle nuove aree della competizione, passa in secondo piano la nozione stessa di mercato nazionale”.

⁹ Cfr. *Compendio della dottrina sociale della chiesa*, cit., 368.

¹⁰ Cfr. BENEDETTO XVI, *Lett. Ap. in forma di Motu Proprio La Sede Apostolica*, per la prevenzione

Del resto i grandi flussi finanziari, derivanti anche da fenomeni legati all'evasione/elusione fiscale, sono in grado di condizionare le categorie economiche e di produrre effetti destabilizzanti sui mercati globali¹¹ (le difficoltà che sorgono in un centro possono facilmente diffondersi ad altri trasformando, in tal modo, una criticità nazionale in un problema di sistema). Per questi motivi, l'Unione europea è consapevole che tali comportamenti delittuosi sono problemi di portata internazionale che devono indurre gli Stati membri¹² a prevedere, nel diritto interno, sanzioni effettive e dissuasive.

Di fronte "all'inarrestabile crescita dell'interdipendenza mondiale aumenta l'urgenza di riformare l'architettura economica e finanziaria internazionale; appare necessario proprio in vista di un ordinamento che incrementi ed orienti la collaborazione internazionale verso lo sviluppo solidale di tutti i popoli, per il governo dell'economia mondiale"¹³.

Non a caso, la nuova coscienza di rischi legati a patologie economiche globali, ha permesso l'introduzione (anche nello Stato Città del Vaticano) di significative riforme¹⁴, diffusamente apprezzate dagli operatori internazionali¹⁵.

ed il contrasto delle attività illegali in campo finanziario e monetario, 30 dicembre 2010, in AAS 103 (2011), 7.

¹¹ In dottrina, CONDEMI, M., *Usa illecito del sistema finanziario a scopo di riciclaggio ed effetti monetari dell'attività criminale*, in *Scritti in memoria di Pietro De Vecchis*, Ed. a cura della Banca d'Italia, Roma, 1999, pp. 227 ss.

¹² Appare evidente come il fenomeno dell'evasione fiscale non possa essere contrastato esclusivamente dai singoli Stati, per la grande massa monetaria che coinvolge e per gli effetti che potenzialmente produce in rapporto alla crescente globalizzazione commerciale e finanziaria, finora scarsamente governata per l'assenza di autorità in grado di controllarne ritmi e modalità di espansione.

¹³ Cfr. BENEDETTO XVI, Lett. enc. *Caritas in Veritate*, cit., 645. Sugli stessi contenuti, v., Concilio vaticano II, Cost. Past. *Gaudium et spes*, 82, in AAS 58 (1966), 1049-1050; GIOVANNI XXIII, Lett. enc. *Pacem in terris*, cit., 293.

¹⁴ Con riferimento alla legislazione vaticana, in tema di antiriciclaggio, v. Pontificia Commissione per lo Stato Città del Vaticano, legge n. CXXVII, 30 dicembre 2010, sulla prevenzione ed il contrasto del riciclaggio dei proventi di attività criminose e del finanziamento del terrorismo; Pontificia Commissione per lo Stato Città del Vaticano, legge n. CXXVIII, 30 dicembre 2010, sulla frode e contraffazione di banconote e monete in euro; Pontificia Commissione per lo Stato Città del Vaticano, legge n. CXXIX, 30 dicembre 2010, riguardante la faccia, i valori unitari e le specificazioni tecniche, nonché la titolarità dei diritti d'autore sulle facce nazionali delle monete in euro destinate alla circolazione; Pontificia Commissione per lo Stato Città del Vaticano, legge n. CXXX, 30 dicembre 2010, relativa a tagli, specifiche, riproduzione, sostituzione e ritiro delle banconote in euro e sull'applicazione dei provvedimenti diretti a contrastare le riproduzioni irregolari di banconote in euro e alla sostituzione e al ritiro di banconote in euro; decreto del Presidente del Governatorato dello Stato della Città del Vaticano n. CLIX, 25 gennaio 2012, con il quale sono promulgate modifiche ed integrazioni alla legge del 30 dicembre 2010, n. CXXVII; legge n. CLXVI, 24 aprile 2012, di conferma del decreto del Presidente del Governatorato dello Stato della Città del Vaticano, n. CLIX, con il quale sono promulgate modifiche ed integrazioni alla legge concernente la prevenzione ed il contrasto del riciclaggio di proventi di attività criminose e del finanziamento del terrorismo del 30 dicembre 2010, n. CXXVII; legge n. CLXXXV, 14 dicembre 2012, recante modifiche al decreto del Presidente del Governatorato n. CLIX, 25 gennaio 2012, confermato con legge n.

In proposito, l'impegno della Sede Apostolica, nella cooperazione internazionale al fine di contrastare queste forme di illegalità, è stato recentemente ribadito dal Magistero pontificio: "ai nostri tempi il bene comune è sempre più minacciato dalla criminalità transnazionale e organizzata, dall'uso improprio del mercato e dell'economia. È, quindi, necessario che la comunità internazionale adotti idonei strumenti giuridici i quali permettano di prevenire e contrastare la criminalità, favorendo la cooperazione giudiziaria internazionale in materia penale. La Santa Sede, agendo altresì a nome e per conto dello Stato della Città del Vaticano, nel ratificare numerose convenzioni internazionali in detto ambito, ha sempre affermato che tali accordi costituiscono mezzi di contrasto delle attività criminose che minacciano la dignità umana, il bene comune e la pace"¹⁶.

Si è rafforzata la consapevolezza che fenomeni finanziari connessi all'evasione fiscale, possono provocare distorsioni rispetto alla crescita economica di interi mercati. Di qui la volontà dello Stato Città del Vaticano (e della Santa Sede)¹⁷ di essere parte attiva di un processo irreversibile attraverso il quale la

CLXVI, 24 aprile 2012; Pontificia Commissione per lo Stato della Città del Vaticano, legge n. VIII, Norme complementari in materia penale; Pontificia Commissione per lo Stato della Città del Vaticano, legge n. IX, Norme recanti modifiche al codice penale e al codice di procedura penale, entrambe datate 11 luglio 2013; Pontificia Commissione per lo Stato della Città del Vaticano, legge n. X, 11 luglio 2013, recante norme generali in materia di sanzioni amministrative; decreto n. XI, 8 agosto 2013 del Presidente del Governatorato, recante norme in materia di trasparenza, vigilanza ed informazione finanziaria; Pontificia Commissione per lo Stato della Città del Vaticano, legge n. XVIII, 8 ottobre 2013, recante norme in materia di trasparenza, vigilanza ed informazione finanziaria (di conferma del decreto n. XI del Presidente del Governatorato, 8 agosto 2013). In dottrina, v. DALLA TORRE, G. e BONI, G., *Il diritto penale della Città del Vaticano. Evoluzioni giurisprudenziali*, Giappichelli, Torino, 2014; RIVETTI, G., *Stato Città del Vaticano. Normativa antiriciclaggio*, Giuffrè, Milano, 2014.

¹⁵ Cfr. GALLAGHER, P.R., "Collaborazione tra Santa Sede e Italia in materia fiscale", in *L'Osservatore Romano*, 2 aprile 2015, p. 2.

¹⁶ Il riferimento alla pace potrebbe risultare immediatamente non comprensibile se non inserito nel suo ambito strutturale, funzionalmente legato allo sviluppo sociale della persona e, in questa prospettiva, la dimensione economica risulta essere parte della sottesa dinamica relazionale; non a caso lo sviluppo –integrare e solidale– è il nuovo nome della pace (Cfr. PAOLO VI, Lett. enc. *Popolorum progressio*, 26 marzo 1967, in AAS 59 (1967), 257-299). Di conseguenza "non è semplicemente assenza di guerra e neppure uno stabile equilibrio tra forze avversarie (...) è frutto della giustizia (Is. 32,17), intesa in senso ampio come il rispetto di tutte le dimensioni della persona umana" (Cfr. *Compendio della dottrina sociale*, cit., 494-495). Nel contempo, esprime un valore e un dovere universale il cui legame è rappresentato dall'ordine razionale della società, nella consapevolezza originaria che "è anzitutto una questione umana e morale". Tuttavia, sottolinea Paolo VI: "noi non accettiamo di separare l'economico dall'umano, lo sviluppo dalla civiltà dove si inserisce". Il Pontefice si mostra consapevole dell'importanza costitutiva della dimensione economica nelle corrispondenti dinamiche valoriali. In questa prospettiva, proprio lo sviluppo nel suo complesso rischia di essere messo in crisi da ingenti flussi finanziari, provenienti da attività criminose/evasione fiscale, introdotti nella economia legale, al fine di dissimularne l'origine illecita. Tutto questo, inevitabilmente, altera i meccanismi del mercato, distorce la concorrenza e rappresenta uno degli ostacoli principali per lo sviluppo di corrette forme di crescita sociale.

¹⁷ DALLA TORRE, G., "La Santa Sede e la lotta al riciclaggio ed al terrorismo", in *Veritas et Jus*, 3,

comunità internazionale si sta dotando, sempre più, di principi e strumenti normativi in grado di governare il fenomeno dell'evasione fiscale¹⁸. Nella consapevolezza che, comunque, le attività illecite si realizzano ormai a livello sovranazionale e le misure adottate da una singola giurisdizione, senza coordinamento né cooperazione, finirebbero per avere effetti limitati.

Al riguardo, la Convenzione in esame, determina rilevanti progressi della Santa Sede verso il richiamato obiettivo della trasparenza nelle operazioni finanziarie transnazionali¹⁹, poiché le corrispondenti disposizioni si presentano come ulteriore tassello nella strutturazione di una riforma normativa nei settori della vigilanza e dell'informazione finanziaria. Si inserisce naturalmente (come per la normativa antiriciclaggio)²⁰ “nell'impegno per l'edificazione di grandi principi dell'etica sociale, quali la trasparenza, l'onestà e la responsabilità”²¹. Si tratta, infatti, di interventi normativi che tendono ad allinearsi al diritto statale (e internazionale) i cui sviluppi sistematici sottendono le applicazioni del recente processo di armonizzazione giuridica (e fiscale). Al tempo stesso, conferma la complessiva idoneità del corrispondente assetto istituzionale e sistema giuridico di sostenere, in modo efficace, il confronto con i più elevati parametri internazionali²², recependo, i più aggiornati *standards* in materia di scambio di informazioni ai fini fiscali (art. 26 del modello OCSE)²³.

Per altro verso, si allinea con l'ecclesiologia conciliare, secondo cui “ogni persona ha il dovere di contribuire, in carità e giustizia, al bene comune, secondo le proprie capacità e i bisogni degli altri, promuovendo e assistendo le istituzioni pubbliche dedicate al miglioramento delle condizioni della vita umana”²⁴.

2011, pp. 49 ss.

¹⁸ V., *infra*, par. 2.

¹⁹ V., *infra*, par. 2.

²⁰ Con riferimento ai profili penali della recente normativa introdotta nello Stato città del Vaticano, in tema di reato di riciclaggio, v. legge n. CLXVI, 24 aprile 2012, cit., art. 3 *bis*, “Impiego dei proventi di attività criminose”. Ai sensi di tale norma, nel Codice penale, al Libro II “Dei Delitti in ispecie”, Titolo X “Dei delitti contro la proprietà”, Capo V, alla rubrica “Della ricettazione” si aggiunge “Del riciclaggio, dell'autoriciclaggio e dell'impiego dei proventi in attività criminose”. Nello stesso Capo, dopo l'art. 421 *bis*, viene aggiunto l'art. 421 *ter*.

Per una comparazione complessiva della disciplina italiana e vaticana in tema di reato di autoriciclaggio, cfr. art. 648 *ter*:1 c.p., introdotto dall'art. 3, comma 3, Legge del 15 dicembre 2014 n. 186, Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio, in *Gazzetta Ufficiale* n. 292, 17 dicembre 2014.

²¹ Comunicato Segreteria di Stato, *Nuova normativa per la prevenzione ed il contrasto delle attività illegali in campo finanziario e monetario nello Stato della Città del Vaticano e Santa Sede*, 30 dicembre 2010.

²² *Ibidem*.

²³ Cfr. Bollettino Sala stampa della Santa Sede, 1° aprile 2015.

²⁴ Cfr. Concilio Vaticano II, Cost. past. *Gaudium et spes*, cit., 30. D'altro canto, sul piano funzionale, non esiste conflittualità per espressi (e noti) riferimenti teleologici, in relazione ai quali si deve dare a Cesare quel che è di Cesare e a Dio quel che è di Dio (Mt., 22, 17-21). San Paolo aggiunge

D'altra parte, per la Chiesa la raccolta fiscale e la spesa pubblica assumono una importanza economica cruciale, poichè in ogni comunità civile e politica, l'obiettivo verso cui tendere è la realizzazione di una finanza pubblica capace di proporsi come strumento di sviluppo e di solidarietà.

Difatti, una finanza equa produce effetti virtuosi sull'economia e si orienta al bene comune quando si attiene ad alcuni fondamentali principi, quali: il pagamento delle imposte, come specificazione del dovere di solidarietà; la razionalità ed equità nell'imposizione dei tributi²⁵; il rigore e l'integrità nell'amministrazione e nella destinazione delle risorse pubbliche²⁶. In tale contesto, ci ricorda ancora l'ecclesiologia conciliare, "non pochi non si vergognano di evadere con vari sotterfugi e frodi, le giuste imposte o altri obblighi sociali"²⁷.

Di interesse il riferimento alle "giuste imposte" perché, se da una parte testimonia l'attenzione della Chiesa per la materia; dall'altra apre nuove analisi prospettiche circa i criteri assunti per delineare un concetto (non semplice) di "imposta giusta", con un ulteriore profilo problematico in ordine alla possibilità di estendere, in via analogica, tali criteri anche alle tasse e ai tributi ecclesiastici²⁸.

Appare, quindi, rilevante sottolineare come la stipula della citata Convenzione fiscale costituisca una specifica forma di "collaborazione nella distinzione", peculiare nei rapporti intrattenuti dalla Santa Sede (anche per conto dello Stato Città del Vaticano) con gli altri Stati²⁹ della Comunità europea e internazionale³⁰. Il suo obiettivo è, infatti, quello di risolvere in maniera positiva

e va oltre: "Rendete a ciascuno ciò che gli è dovuto: a chi il tributo, il tributo; a chi le tasse, le tasse; a chi il timore, il timore; a chi il rispetto, il rispetto (Rm. 13, 1-7).

²⁵ Cfr. GIOVANNI XXIII, Lett. enc. *Mater et magistra*, in AAS 53 (1961), 433-434, 438.

²⁶ Cfr. PIO XI, Lett. enc. *Divinis Redemptoris*, in AAS 29 (1937), 103-104.

²⁷ Cfr. Concilio Vaticano II, Cost. past. *Gaudium et spes*, cit., 30. Di recente, Papa Francesco, in occasione dell'omelia dell'11 novembre 2013, alla *Domus Sanctae Marthae*, afferma che: "evadere tasse giuste significa rubare sia allo Stato sia ai poveri".

²⁸ Cfr. RIVETTI, G., *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, Giuffrè, Milano, 2008, p. 89.

²⁹ Il Vaticano può considerarsi oggi *enclave* dell'Unione Europea e per molti aspetti è trascinato "in quella prorompente globalizzazione, anche del diritto, che non risparmia nessuna piazza, per quanto piccola e di venerando lignaggio: certo il Vaticano non può rimanere sordo e noncurante di ciò che avviene al di fuori del portone di bronzo". V., BONI, G., *Il diritto penale della Città del Vaticano*, cit., p. 148.

³⁰ In data 10 giugno 2015 è stato sottoscritto il primo accordo intergovernativo fra la Santa Sede e gli Stati Uniti d'America, per favorire l'osservanza a livello internazionale degli obblighi fiscali e attuare la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA). Con tale accordo, le Parti contraenti si impegnano a facilitare l'adempimento dei doveri fiscali da parte dei cittadini statunitensi, titolari di attività finanziarie nello Stato città del Vaticano, al fine di prevenire e ridurre l'evasione fiscale. Tale Convenzione prevede uno scambio automatico di informazioni tra la Santa Sede e le autorità esattoriali degli Stati Uniti, seguendo i più recenti parametri internazionali, come il *Common Reporting Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information* (OCSE) e, come anticipato, la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), adattati ovviamente alle peculiarità dello Stato Città del Vaticano; sulla stessa linea, v. anche il protocollo d'intesa tra l'Autorità di Informazione Finanziaria del Vaticano (AIF) ed il *Financial Crimes Enforcement Network* (FINCEN)

il nodo dei rapporti in materia fiscale, prevedendo una serie di disposizioni, che riescano a conciliare interessi differenti, come quello dell'Italia, alla eguaglianza ed alla giustizia in materia fiscale, e quello della Santa Sede, alla salvaguardia della libertà e della funzionalità dei propri organismi.

2. PROFILI STRUTTURALI E FUNZIONALI DELLA CONVENZIONE: LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI “VEROSIMILMENTE RILEVANTI”, NELL’AMBITO DELLE TRADIZIONALI FORME DI COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA

Nell’ambito delle varie forme di collaborazione amministrativa tra gli Stati nazionali, finalizzate a contrastare con efficacia i fenomeni di evasione ed elusione fiscale (ma anche quelli di riciclaggio, competizione fiscale dannosa, ecc.) si annoverano gli scambi di informazioni, le cui regole sono contenute, in particolare, nelle Direttive comunitarie e nei Trattati bilaterali³¹. Al riguardo, il ri-

degli Stati Uniti, datato 7 maggio 2013, con il quale è stato previsto uno scambio di informazioni finanziarie, finalizzato però al contrasto del riciclaggio e quindi operante in un contesto extrafiscale, v. Bollettino Sala stampa della Santa Sede, 10 giugno 2015.

Sul piano attuativo, l’organo competente, per la Santa Sede, ad eseguire l’accordo è la Segreteria per l’Economia che si occupa dello “scambio di informazioni di natura fiscale nelle ipotesi e secondo le modalità previste negli accordi internazionali stipulati dalla Santa Sede o dallo Stato della Città del Vaticano” (Cfr. FRANCESCO, Lett. ap. in forma di *Motu Proprio* Statuti dei nuovi Organismi Economici, 22 febbraio 2015 - Statuto della Segreteria per l’Economia, art. 14). Con il *Motu Proprio Fidelis dispensator et prudens* (24 febbraio 2014), sono stati istituiti il Consiglio per l’Economia (CE) e la Segreteria per l’Economia (SE) con il compito di controllare la gestione economica e di vigilanza su strutture e attività amministrative/finanziarie dei dicasteri della Curia romana, delle istituzioni collegate con la Santa Sede e dello Stato della Città del Vaticano. Inoltre, di recente, con *Motu Proprio* del 22 febbraio 2015, Papa Francesco ha provveduto ad approvare gli Statuti del citato Consiglio per l’Economia (CE), della Segreteria per l’Economia (SE) e dell’Ufficio del Revisore Generale. In particolare, la Segreteria per l’Economia viene definita il dicastero della Curia Romana competente per il controllo e la vigilanza in materia amministrativa e finanziaria sui dicasteri della Curia Romana, sulle istituzioni collegate alla Santa Sede o che fanno riferimento ad essa e sulle amministrazioni del Governatorato dello Stato della Città del Vaticano. La Segreteria agisce in collaborazione con la Segreteria di Stato, la quale ha competenza esclusiva sulle materie afferenti alle relazioni con gli Stati e con gli altri soggetti di diritto pubblico internazionale. In definitiva, si realizza un modello nel quale la razionalizzazione e il controllo del governo della Chiesa, innanzitutto economico, risulta caratterizzato da una (ri)strutturazione delle attività economiche e finanziarie della Santa Sede e dello Stato Città del Vaticano, secondo criteri sempre più legati alla modernità ovvero alla cura delle operazioni economiche e finanziarie della Chiesa. Sul tema v., RIVETTI, G., *Stato Città del Vaticano. Normativa antiriciclaggio*, cit., pp. 122 ss.; Id., “Le ragioni giuridiche ed ontologiche della normativa antiriciclaggio nello Stato Città del Vaticano. La nuova architettura economico-finanziaria”, in *Ephemerides Iuris Canonici*, 55, 2015, pp. 357-384.

³¹ V. Direttiva CEE 77/799 del Consiglio, 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e di quelle sui premi assicurativi (e successivi aggiornamenti) nonché l’articolo 26 del Ocse, al fine di evitare le doppie imposizioni in ambito extra Ue e successivi. Nel 2003 è stata approvata anche la 2003/48, detta *Saving Directive*, per fare in modo che i redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi corrisposti in uno Stato membro a beneficiari effettivi persone fisiche, residenti ai fini fiscali in un altro Stato membro, siano soggetti ad un’effettiva imposizione secondo la legislazione di quest’ul-

ferimento primario alla Direttiva del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale³², che abroga la Direttiva

del 2003/48/CE del Consiglio, del 26 giugno 2003, relativa al libero scambio di informazioni tra Stati membri. Tale direttiva, pur contenendo disposizioni sullo scambio informazioni (cfr. articolo 9), è stata modificata da una nuova, la n. 2014/48/UE. L'obiettivo di questo nuovo intervento è rafforzare le disposizioni in materia di scambio automatico di informazioni. La direttiva 2003/48 è stata abrogata con decisione del Consiglio dell'Unione europea del 10 novembre 2015. Infine anche la n. 2011/16/UE del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE, è stata modificata dalla n. 2014/107/UE, adottata dal Consiglio Ecofin nella riunione del 9 dicembre 2014. Rispetto alla precedente, la nuova direttiva amplia l'ambito di applicazione dello scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore tributario includendo interessi, dividendi ed altre tipologie di reddito per rendere ancora più efficiente la lotta all'evasione e all'elusione fiscali. Nel 2014 è stato definito un nuovo standard internazionale per lo scambio automatico di informazioni fiscali/finanziarie con l'obiettivo di impedire la sottrazione d'imposta transfrontaliera. Il documento, che disciplina nel dettaglio i dati che possono essere oggetto di scambio, le modalità previste e le tempistiche, è il *Common Reporting Standard* per lo scambio di informazioni fiscali. Il nuovo modello è stato messo a punto dall'OCSE nel 2014 e contiene nuovi principi e procedure per lo scambio automatico di informazioni finanziarie tra Stati. Si compone di due parti: il *Competent Authority Agreement* (CAA), che contiene le regole per la condivisione delle informazioni tra autorità fiscali nel pieno rispetto della confidenzialità e sicurezza e che non richiede la conversione in legge da parte dei governi; il (CRS) che indica le regole che dovranno utilizzare le istituzioni finanziarie per la condivisione e la *due diligence* dei dati. L'Italia ha aderito alla OCSE – Consiglio d'Europa sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale – e, in quanto membro dell'Unione europea, applica ulteriori disposizioni di diritto comunitario in materia di scambio di informazioni (*Fisco oggi*, rivista telematica, dicembre 2015).

³² Cfr. Direttiva del Consiglio, cit. La stessa si applica a tutte le imposte, tranne le seguenti: imposta sul valore aggiunto (IVA) e dazi doganali o accise contemplate da altre normative UE in materia di cooperazione amministrativa fra paesi UE; contributi previdenziali obbligatori dovuti al paese UE; diritti quali quelli per certificati e altri documenti rilasciati da autorità pubbliche; tasse di natura contrattuale, quale corrispettivo per pubblici servizi. L'autorità competente deve designare un ufficio centrale unico di collegamento, responsabile dei contatti con altri paesi UE nel settore della cooperazione amministrativa e che può essere responsabile dei contatti con la Commissione. L'autorità competente può anche designare servizi di collegamento con competenza attribuita in conformità della normativa o della prassi nazionale. Quando un servizio di collegamento o un funzionario competente riceve una richiesta di cooperazione che rende necessaria un'azione che esula dalla sua area di competenza, trasmette senza indugio tale richiesta all'ufficio centrale di collegamento del proprio paese e ne informa l'autorità richiedente. Su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata deve trasmettere le informazioni pertinenti in suo possesso o che ottiene da indagini amministrative. Per procurarsi le informazioni richieste o condurre l'indagine amministrativa richiesta, l'autorità interpellata deve procedere come se agisse per conto proprio o su richiesta di un'altra autorità del proprio paese UE. I paesi UE non possono rifiutare di fornire le informazioni soltanto perché esse sono detenute da una banca o da altri tipi di istituto finanziario. L'autorità interpellata deve confermare il ricevimento della richiesta entro sette giorni lavorativi e quindi fornire le informazioni al più presto e comunque entro sei mesi dalla data di ricevimento della richiesta. Tuttavia, se le informazioni sono già in possesso dell'autorità interpellata, queste devono essere fornite entro due mesi da tale data. *Scambio automatico obbligatorio di informazioni*. Ogni autorità nazionale competente deve inviare all'autorità competente di qualsiasi altro paese UE, mediante scambio automatico, le informazioni disponibili sui periodi d'imposta dal 1° gennaio 2014 riguardanti i residenti in tale altro paese UE sulle seguenti categorie di reddito e di capitale: redditi da lavoro; compensi per dirigenti; prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici UE sullo scambio di informazioni e altre misure analoghe; pensioni; proprietà e redditi immobiliari. *Scambio spontaneo di informazioni*. Ogni autorità competente nazionale deve comunicare le informazioni all'autorità competente di ogni altro paese UE nelle seguenti si-

77/799/CEE e stabilisce nuove norme e procedure in relazione alla cooperazione tra i Paesi dell'Unione europea (UE) ai fini dello scambio di informazioni nel settore fiscale (recentemente è entrata in vigore la Direttiva 2014/107/UE del 9 dicembre 2014³³, che apporta modifiche limitatamente allo “scambio automatico obbligatorio di informazioni”³⁴ nel settore fiscale)³⁵.

tuazioni: l'autorità competente di un paese UE ha motivo di presumere che esista una perdita di gettito fiscale nell'altro paese UE; un contribuente ottiene, in un paese UE, una riduzione o un esonero d'imposta che dovrebbe comportare un aumento d'imposta o un assoggettamento a imposta nell'altro paese UE; le relazioni d'affari fra due contribuenti in paesi UE diverse sono svolte attraverso uno o più paesi in modo tale da comportare una diminuzione di imposta nell'uno o nell'altro paese UE o in entrambi; l'autorità competente di un paese UE ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi d'impresa; in un paese UE, a seguito delle informazioni comunicate dall'autorità competente di un altro paese UE, vengono raccolte delle informazioni che possono essere utili per l'accertamento dell'imposta in quest'altro paese UE. Se ne riceve la richiesta, l'autorità competente che ha ricevuto le informazioni deve inviare il riscontro al paese inviante prima possibile e comunque entro tre mesi dal momento in cui sono noti i risultati dell'uso delle informazioni richieste. Tra le altre forme di cooperazione amministrativa rientrano: previo accordo tra l'autorità richiedente e l'autorità interpellata, funzionari designati dall'autorità richiedente possono essere presenti negli uffici amministrativi e possono partecipare alle indagini amministrative nel paese interpellato; controlli simultanei di persone che presentano un interesse comune o complementare tra due o più paesi UE al fine di scambiare le informazioni ottenute; notifica amministrativa; condivisione delle migliori pratiche ed esperienze per migliorare la cooperazione. Qualsiasi informazione comunicata tra paesi UE in conformità della presente direttiva è coperta dal segreto d'ufficio e gode della protezione accordata a informazioni di analoga natura dalla legislazione nazionale del paese UE che le riceve. Tali informazioni possono essere usate anche nei seguenti casi: per l'accertamento e l'applicazione di altre imposte e dazi contemplati dalla; per l'accertamento e l'applicazione dei contributi previdenziali obbligatori; in procedimenti giudiziari e amministrativi derivanti da violazioni della normativa fiscale.

³³ La sfida rappresentata dalla frode fiscale e dall'evasione fiscale transfrontaliere si è notevolmente aggravata ed è divenuta una delle preoccupazioni principali nell'Unione e nel mondo. I redditi non dichiarati e non tassati riducono considerevolmente i gettiti fiscali nazionali. È quindi indispensabile migliorare con urgenza l'efficienza e l'efficacia della riscossione delle imposte. Lo scambio automatico di informazioni rappresenta uno strumento importante a tale riguardo e la Commissione, nella comunicazione del 6 dicembre 2012 relativa al piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, ha evidenziato la necessità di promuovere risolutamente lo scambio automatico di informazioni come futuro standard europeo e internazionale di trasparenza e di scambio di informazioni in materia fiscale. (...) L'importanza dello scambio automatico di informazioni quale strumento per combattere la frode fiscale e l'evasione fiscale transfrontaliere è stata altresì riconosciuta a livello internazionale (G20 e G8). A seguito dei negoziati tra gli Stati Uniti d'America e vari altri paesi, inclusi tutti gli Stati membri, di accordi bilaterali sullo scambio automatico di informazioni finalizzati ad applicare la normativa degli Stati Uniti «Foreign Account Tax Compliance Act» (comunemente denominata «FATCA»), l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (OCSE) è stata incaricata dal G20 di elaborare, sulla base di tali accordi, un nuovo standard globale unico per lo scambio automatico di informazioni fiscali”, Direttiva 2014/107/UE del 9 dicembre 2014, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale.

³⁴ Cfr. art. 3, punto 9 Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, cit., come modificato dall'art. 1 della Direttiva 2014/107/UE, cit. Per “scambio automatico”, si intendono: la comunicazione sistematica di informazioni predeterminate su residenti in altri Stati membri al pertinente Stato membro di residenza, senza richiesta preventiva, a intervalli regolari prestabiliti. Nel contesto dell'articolo 8, le

D'altra parte, nell'era della globalizzazione la necessità di prevedere forme di assistenza reciproca nel settore della fiscalità diventa sempre più pressante; l'internazionalizzazione degli strumenti finanziari conosce un'evoluzione considerevole, che rende difficile per gli Stati membri accertare correttamente l'entità delle imposte dovute. Questa difficoltà crescente si ripercuote negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali e dà luogo alla doppia tassazione, che può indurre all'evasione fiscale, mentre i poteri di controllo restano a livello nazionale (ne risulta, pertanto, minacciato il funzionamento del mercato interno). Per questo motivo uno Stato membro non può gestire il proprio sistema fiscale interno, soprattutto per quanto riguarda la fiscalità diretta, senza ricevere informazioni da altri Stati membri. Per ovviare agli effetti negativi di questo fenomeno, è indispensabile realizzare una nuova cooperazione amministrativa, prevedendo stessi obblighi e diritti per tutti gli Stati³⁶.

informazioni disponibili sono le informazioni contenute negli archivi fiscali dello Stato membro che comunica le informazioni, consultabili in conformità delle procedure per la raccolta e il trattamento delle informazioni in tale Stato membro”.

³⁵ Cfr., Direttiva 2014/107/UE, cit.: “La direttiva 2011/16/UE del Consiglio, prevede già lo scambio automatico obbligatorio di informazioni tra gli Stati membri per talune categorie di reddito e di capitale, principalmente di natura non finanziaria, detenute dai contribuenti in Stati membri diversi dal loro Stato di residenza. Essa stabilisce inoltre un approccio graduale volto a rafforzare lo scambio automatico di informazioni estendendolo progressivamente a nuove categorie di reddito e di capitale ed eliminando la condizione che subordina lo scambio di informazioni alla loro disponibilità. Attualmente, date le maggiori opportunità di investire all'estero in un'ampia gamma di prodotti finanziari, gli strumenti di cooperazione amministrativa nel settore fiscale esistenti a livello di Unione e a livello internazionale a livello sono divenuti meno efficaci nella lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale transfrontaliere.

Come evidenziato dalla richiesta del Consiglio europeo, è opportuno anticipare l'ampliamento dello scambio automatico di informazioni già previsto all'articolo 8, paragrafo 5, della direttiva 2011/16/UE in relazione ai residenti in altri Stati membri. Un'iniziativa dell'Unione garantirà un approccio coerente, uniforme ed esteso a tutta l'Unione allo scambio automatico di informazioni nel mercato interno che consentirebbe di ridurre i costi delle amministrazioni fiscali e degli operatori economici.

Al fine di ridurre al minimo i costi e gli oneri amministrativi sia per le amministrazioni fiscali che per gli operatori economici, è altresì essenziale assicurare che l'ampliamento dell'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni all'interno dell'Unione sia in linea con gli sviluppi internazionali. Per raggiungere tale obiettivo, è opportuno che gli Stati membri impongano alle proprie Istituzioni Finanziarie l'applicazione di norme di comunicazione e di adeguata verifica in materia fiscale (*due diligence*) che siano pienamente coerenti con quelle riportate nello standard comune di comunicazione di informazioni elaborato dall'OCSE. Occorre inoltre ampliare l'ambito di applicazione dell'articolo 8 della direttiva 2011/16/UE al fine di inserire le stesse informazioni contemplate dal modello di accordo tra autorità competenti e dallo standard comune di comunicazione di informazioni dell'OCSE. Si prevede che ciascuno Stato membro adotti, a livello domestico, un elenco unico di Istituzioni Finanziarie Non Tenute alla Comunicazione e di Conti Esclusi di cui avvalersi tanto in sede di attuazione della presente direttiva quanto per l'applicazione di altri accordi di attuazione dello standard globale”.

³⁶ Cfr. Direttiva 2011/16/UE, cit.

In tale ambito si inserisce la Convenzione³⁷ in materia fiscale tra Italia e Santa Sede che, sul piano strutturale, è composta da un Preambolo e quattordici articoli³⁸; in essa si prevede l'imposizione del pagamento delle imposte sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria, limitatamente alle attività (finanziarie) detenute presso soggetti –persone fisiche³⁹ e giuridiche⁴⁰– fiscalmente residenti in Italia, “che siano titolari di attività finanziarie presso enti che svolgono professionalmente⁴¹ un'attività di natura finanziaria⁴² nello Stato della Città del Vaticano”⁴³.

³⁷ Cfr. DALLA TORRE, G., “Senso di una Convenzione”, in *L'Osservatore Romano*, 2 aprile 2015, p. 2.
³⁸ Cfr. *Relazione illustrativa* al D.d.l. n. 3329, 29 settembre 2015, *Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale, fatta a Roma il 1° aprile 2015*, p. 2. Costituisce parte integrante della Convenzione, lo Scambio di note del luglio 2007 tra il Ministero degli affari esteri e la Segreteria di Stato, che prevede la notifica per via diplomatica degli atti tributari ad enti della Santa Sede (art. 7 Convenzione, cit.). Con uno scambio di Note Verbali del 20 luglio 2007 tra la Segreteria di Stato, Sezione per i Rapporti con gli Stati (Nota Verbale N.4886/07/RS) e l'Ambasciata d'Italia presso la Santa Sede (Nota Verbale N. 2797), si è accettata l'intesa di cui al *Processo Verbale della riunione sulla questione delle modalità di notifica degli atti tributari, svoltasi il 20 aprile 2006* e relativi allegati. Tale accordo disciplina la notifica degli atti tributari italiani nei confronti degli enti della Santa Sede da eseguire –“*atteso che la notifica di tali atti non è riconducibile nel campo di applicazione della Convenzione del 1932 relativa alla notifica degli atti civili e commerciali*” –“*nell'ambito dei principi di diritto generale internazionale che riconducono le notifiche fra Stati alla via diplomatica*” (cfr. *Processo verbale cit.* §1). Al fine di rendere efficaci ed operative le disposizioni dell'accordo, non ancora recepito dal legislatore italiano, la ratifica della Convenzione fiscale, di cui l'accordo costituisce parte integrante, ha l'effetto di ratificare anche le disposizioni di quest'ultimo.

³⁹ Le persone fisiche rientranti tra i soggetti obbligati, ai sensi dell'art. 2.1, lett. a), Convenzione, cit., sono: “chierici e membri degli Istituti di Vita Consacrata e delle Società di Vita Apostolica; dignitari, impiegati, salariati, anche non stabili, e pensionati della Santa Sede e degli altri enti di cui all'articolo 17 del Trattato del Laterano, che percepiscono i redditi ivi indicati”. Nello specifico, per “chierici”, si intendono i ministri insigniti dell'ordine sacro ai sensi dei cann. 1008-1009 CIC (art. 2.2, Convenzione, cit.); si annoverano anche le persone fisiche che, in ragione del rapporto di servizio con la Santa Sede, fruiscono del regime di esenzione fiscale stabilito dall'articolo 17 del Trattato del Laterano (dipendenti, titolari di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente e pensionati della Santa Sede, delle Istituzioni collegate con la Santa Sede, dello Stato della Città del Vaticano).

⁴⁰ Cfr. art. 2.1, lett. b) e art. 2.2, Convenzione, cit.: tra le persone giuridiche si annoverano invece, gli Istituti di Vita Consacrata (enti di cui ai cann. 573 ss. CIC), le Società di Vita Apostolica (enti di cui ai cann. 731 ss. CIC) e gli enti con personalità giuridica canonica (enti di cui ai cann. 114 ss. CIC) o civile vaticana.

⁴¹ Cfr. art. 1, Legge n. XVIII, 8 ottobre 2013 della Pontificia Commissione per lo Stato della Città del Vaticano, cit., n. 2. Per “attività svolta professionalmente” si intende una attività economica organizzata, esercitata in maniera abituale, al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi, svolta in nome e per conto di terzi.

⁴² Cfr. art. 1, Legge n. XVIII, 8 ottobre 2013 della Pontificia Commissione per lo Stato della Città del Vaticano, cit., n. 1. Tra le attività di natura finanziaria, si elencano, tra l'altro: “raccolta pubblica di depositi o di altri fondi rimborsabili; concessione di prestiti; *leasing* finanziario; trasferimento di fondi; emissione e gestione di mezzi di pagamento; rilascio di garanzie e impegni di firma; intermediazione per qualsiasi tipologia di strumenti finanziari; partecipazione all'emissione di titoli e offerta di servizi finanziari connessi; gestione di portafogli titoli sia individuali sia collettivi; raccolta e gestione di denaro contante o altri titoli al portatore; qualsiasi altra forma di investimento.

Il nuovo sistema semplifica l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari per i soggetti interessati dalla Convenzione, attraverso l'individuazione di un rappresentante fiscale in Italia che si occupa della determinazione, del prelevamento e del versamento delle imposte dovute dal contribuente, ricalcando uno schema operativo già noto nel contesto della tassazione italiana dei redditi di capitale e dei redditi diversi di natura finanziaria⁴⁴.

In attuazione della cooperazione internazionale per il contrasto all'evasione fiscale e alla tracciabilità delle transazioni finanziarie, gli Stati sono tenuti ad uno scambio maggiore di informazioni, incoraggiando azioni investigative comuni.

Pertanto, le Autorità competenti comunicano informazioni⁴⁵ *verosimilmente rilevanti* ai fini dell'applicazione delle disposizioni della Convenzione in esame, nonché del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione, senza possibilità di opporre in senso contrario alcun vincolo di segreto in materia finanziaria⁴⁶. Le informazioni ricevute dalla Parte contraente (richiedente) sono tenute segrete e sono comunicate soltanto alle persone o autorità (compresi i tribunali e le autorità amministrative), che si occupano dell'accertamento o della riscossione delle imposte⁴⁷.

Tali disposizioni consentono, quindi, alle autorità competenti di scambiare le informazioni in relazione alle imposte di qualsiasi natura o denominazione e, pertanto, di operare un efficace contrasto all'evasione fiscale⁴⁸. Inoltre, in conformità al richiamato standard OCSE, lo scambio di informazioni non è limitato dall'assenza di interesse per i propri fini fiscali della Parte interpellata (c.d. "*domestic tax interest*")⁴⁹; si prevede, infine, il superamento del segreto bancario⁵⁰.

Con riferimento ai profili sistematici, il richiamo a informazioni "verosimilmente rilevanti" ha lo scopo di garantire uno scambio di dati in ambito fi-

di amministrazione o di gestione di fondi o risorse economiche; sottoscrizione e offerta di polizze di assicurazione sulla vita e altri investimenti connessi; cambio moneta o valuta; servizi di consulenza relativi alle attività di cui alle lettere precedenti".

⁴³ V. art. 2.1, Convenzione, cit. Per determinare la categoria dei "soggetti fiscalmente residenti in Italia", si rimanda al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.).

⁴⁴ Cfr. *Relazione illustrativa* al D.d.l. n. 3329, 29 settembre 2015, cit., p. 2.

⁴⁵ Si segnala inoltre che già dal luglio 2013, l'AIF vaticana ha sottoscritto un Protocollo d'intesa con la corrispondente autorità italiana – UIF, ai fini di uno scambio di informazioni di *intelligence* in materia finanziaria. Il Protocollo di cooperazione è stato redatto sulla base del modello predisposto da *Egmont Group* (Organizzazione mondiale delle Unità di Informazione Finanziaria nazionali) e contiene clausole di reciprocità e riservatezza, in materia di contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo. Sul tema, v. RIVETTI, G., *Stato Città del Vaticano. Normativa antiriciclaggio*, cit., pp. 105-106.

⁴⁶ Cfr. art. 1.1, Convenzione, cit.

⁴⁷ Cfr. art. 1.2, Convenzione, cit.

⁴⁸ *Relazione illustrativa* al D.d.l. n. 3329, 29 settembre 2015, cit., p. 2.

⁴⁹ Cfr. art. 1.4, Convenzione, cit.

⁵⁰ Cfr. art. 1.5, Convenzione, cit.

scale, il più ampio possibile, senza tuttavia consentire di intraprendere una ricerca generalizzata e indiscriminata (*fishing expedition*) o di richiedere notizie la cui rilevanza in merito agli affari fiscali di un determinato contribuente non sia verosimile⁵¹.

Si prevede, inoltre, per i soggetti obbligati, una procedura di regolarizzazione, ai fini dell'adempimento degli obblighi fiscali per tutti i periodi di imposta ancora accertabili. In particolare, per le persone fisiche si stabilisce il pagamento delle imposte sulle attività e sui redditi finanziari da esse generati per tutti i periodi d'imposta ancora accertabili⁵² alla data di entrata in vigore della Convenzione, a condizione che le somme che hanno concorso alla formazione delle attività regolarizzate derivino da: redditi esenti ex articolo 17 del Trattato del Laterano; somme non assoggettabili a imposta in Italia; redditi già integralmente assoggettati a tassazione in Italia; redditi per i quali sono prescritti i periodi di accertamento. Il ricorrere di una o più delle suddette condizioni deve essere attestato da una dichiarazione penalmente rilevante rilasciata dal contribuente ai sensi dell'articolo 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, e trasmessa all'Agenzia delle entrate con l'istanza di adesione alla regolarizzazione⁵³.

Per le persone giuridiche interessate dalla Convenzione, occorre evidenziare che esse attuano le finalità della Chiesa Cattolica e rappresentano un'articolazione della stessa. Per questo motivo, in passato, i depositi e gli investimenti delle persone giuridiche presso gli enti esercenti attività finanziaria nella Città del Vaticano avvenivano attraverso modalità che comportavano la confusione tra il patrimonio della persona giuridica ed il patrimonio dei suddetti enti. Tale confusione determinava, di fatto, l'indisponibilità delle somme che non potevano essere prelevate o comunque utilizzate senza che i suddetti enti avessero esercitato un controllo sulle finalità dell'impiego delle risorse. La confusione è venuta meno soltanto alla fine del 2014 con il completamento della normativa di attuazione della legislazione in materia finanziaria (Regolamento AIF del 23 dicembre 2014 attuativo della legge 8 ottobre 2013, n. XVIII), prima

⁵¹ Cfr. art. 1.8, Convenzione, cit. La condizione "verosimilmente rilevante" può essere soddisfatta in casi relativi ad un singolo contribuente (identificato con il nome oppure con altre modalità), ovvero ad una pluralità di contribuenti (identificati con il nome oppure con altre modalità). Il precedente paragrafo 7, stabilisce, inoltre, una serie di importanti requisiti di tecnica procedurale volti a impedire una *fishing expedition*, che non devono comunque essere interpretati in modo da ostacolare lo scambio effettivo delle informazioni. Infatti, le autorità fiscali forniscono alle autorità competenti della Parte richiessa le seguenti informazioni: l'identità della persona oggetto del controllo o dell'inchiesta; il periodo di tempo oggetto della domanda; la descrizione delle informazioni richieste, nonché indicazioni sulla forma nella quale la Parte richiedente desidera ricevere tali informazioni dalla Parte richiessa; lo scopo fiscale per cui le informazioni sono richieste; se sono noti, il nome e l'indirizzo del detentore presunto delle informazioni richieste.

⁵² Cfr. art. 3.1, Convenzione, cit.

⁵³ Cfr. *Relazione illustrativa* al D.d.l. n. 3329, 29 settembre 2015, cit., p. 3.

assente nella Città del Vaticano. Solo a partire dal 2015 si può pertanto affermare che si sia realizzata la completa separazione del patrimonio delle persone giuridiche rispetto a quello dell'ente esercente attività finanziaria e, quindi, vi sia riconducibilità tra il patrimonio (ed i relativi frutti) detenuto dalla persona giuridica e quello dell'ente⁵⁴.

Inoltre, la maggioranza degli Istituti religiosi (gli Istituti di Vita Consacrata e le Società di Vita Apostolica) detengono nello Stato della Città del Vaticano risorse provenienti da Paesi diversi dall'Italia e parimenti destinati all'estero. Questi stessi Istituti devono stabilire in Roma una Casa generalizia, esclusivamente per ragioni di prossimità alla Santa Sede. La concentrazione delle risorse provenienti da Paesi esteri e destinati all'estero determinava un'ulteriore ipotesi di confusione patrimoniale che è venuta meno con il completamento del nuovo assetto normativo e regolamentare.

La regolarizzazione per le persone giuridiche interessate prevede pertanto che il perfezionamento della stessa avvenga dietro pagamento delle imposte sui redditi finanziari delle attività generati negli anni di imposta 2014 e 2015 (periodo transitorio) con il ricorso "anticipato" al nuovo regime di adempimento degli obblighi tributari attraverso il rappresentante fiscale in Italia⁵⁵.

La regolarizzazione delle posizioni fiscali di persone fisiche e giuridiche avviene attraverso la trasmissione all'Agenzia delle entrate di istanze nominative contenenti gli elementi necessari ai connessi controlli. Rimangono inalterati tutti i presidi antiriciclaggio.

Le richieste di informazioni potranno essere inoltrate alla Parte contraente a partire dalla data di entrata in vigore della Convenzione, ma con riferimento a fatti esistenti o circostanze realizzate a partire dal primo gennaio 2009⁵⁶. Tale previsione consente, tra l'altro, di espletare le attività di controllo, ove necessarie, sulla correttezza degli adempimenti previsti a regime⁵⁷, per la regolarizzazione del passato⁵⁸ e per il periodo transitorio⁵⁹.

La citata regolarizzazione comporta, inoltre, l'esclusione della punibilità e la riduzione della pena per i reati espressamente richiamati (reato di dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, omesso versamento di ricevute certificate; omesso versamento di Iva; riciclaggio; autoriciclaggio e di impiego di denaro, beni o altra utilità di provenienza illecita)⁶⁰; nonché l'estinzione delle sanzioni amministrative, tributarie e previdenziali.

⁵⁴ *Ibidem*.

⁵⁵ *Ibidem*.

⁵⁶ Cfr. art. 1.9, Convenzione, cit.

⁵⁷ Cfr. art. 2, Convenzione, cit.

⁵⁸ Cfr. art. 3, Convenzione, cit.

⁵⁹ Cfr. art. 4, Convenzione, cit.

⁶⁰ Cfr. art. 3.6, Convenzione, cit.

In conclusione, la Convenzione consentirà il pieno adempimento, con modalità semplificate, dei corrispondenti obblighi fiscali⁶¹ sulle rendite prodotte dalle attività finanziarie detenute nello Stato della Città del Vaticano⁶². In questo modo, la Santa Sede e le istituzioni che operano nello Stato della Città del Vaticano potranno, da un lato, agevolare le attività di riscossione delle autorità fiscali italiane e, da altro lato, offrire un importante servizio a tutte quelle persone (fisiche e giuridiche) residenti in Italia, come per esempio istituti religiosi (con conto presso lo Ior)⁶³ che per motivi di natura ecclesiale detengono attività fi-

⁶¹ Si tratta di obblighi fiscali "relativi alle attività finanziarie detenute presso enti che svolgono attività finanziaria nella Santa Sede da alcune persone fisiche e giuridiche fiscalmente residenti in Italia. Gli stessi soggetti potranno accedere a una procedura di regolarizzazione delle stesse attività, con i medesimi effetti stabiliti dalla legge n. 186/2014", v. Bollettino Sala stampa della Santa Sede, 1° aprile 2015.

⁶² GALLAGHER, P.R., "Collaborazione tra Santa Sede e Italia in materia fiscale", cit., p. 2. L'Autore, entrando nel dettaglio, precisa che questo ambito riguarda il complesso universo degli Istituti di Vita consacrata, delle Società di Vita apostolica, nonché di tutti gli altri enti dotati di personalità giuridica canonica e che attendono a opere di pietà, apostolato o carità, spirituale o temporale (ex can 114 Cc). Un ambito non meno importante riguarda, inoltre, la pluralità dei dipendenti della Santa Sede e dello Stato della Città del Vaticano, nonché tutti i pensionati di queste istituzioni, che ricevono presso l'Istituto per le Opere di Religione il pagamento delle rispettive retribuzioni o pensioni. Anche per costoro è previsto l'accesso alla suddetta semplificazione tributaria.

⁶³ L'Istituto per le Opere di Religione (IOR), eretto nello Stato Città del Vaticano da Pio XII nel 1942, dotato di personalità giuridica canonica, ha assorbito la preesistente *Amministrazione per le Opere di Religione*, il cui statuto era stato approvato dallo stesso Pontefice (1941) – le sue origini risalgono alla "Commissione *ad pias causas*", istituita da Papa Leone XIII nel 1887. Con riferimento alle evoluzioni strutturali, si annoverano i passaggi successivi alla Commissione *ad pias causas*: Commissione Cardinalizia per le Opere di Religione con proprio regolamento (24 novembre 1904); Fondazione dell'Amministrazione per le Opere di Religione (17 marzo 1941); Papa Pio XII approva il primo statuto dell'Amministrazione per le Opere di Religione (17 marzo 1941); Papa Pio XII fonda con Chirografo l'Istituto per le Opere di Religione (IOR) con personalità giuridica propria assorbendo l'Amministrazione per le Opere di Religione (27 giugno 1942, AAS, n. 217, 1942); Papa Giovanni Paolo II approva con Chirografo lo Statuto (1 marzo 1990). La finalità principale/statutaria, nella forma attuale, è quella di provvedere alla custodia e all'amministrazione dei beni mobili e immobili, trasferiti o affidati all'istituto stesso da persone fisiche o giuridiche e destinati a opere di religione o di carità; inoltre, può accettare beni da parte di enti e persone della Santa Sede e dello Stato della Città del Vaticano. Tali previsioni si ricavano dallo statuto modificato da Giovanni Paolo II (1 marzo 1990), attualmente in fase di aggiornamento, al fine di meglio adeguare le strutture e soprattutto le attività alle esigenze dei tempi facendo, in particolare, ricorso alla collaborazione ed alla responsabilità di laici cattolici (competenti). Sul piano strutturale, sono attualmente organi dello IOR: la Commissione Cardinalizia che vigila sulla fedeltà alle norme statutarie; il Prelato, nominato dalla Commissione Cardinalizia (che dispone di un proprio ufficio nell'Istituto); il Consiglio di Sovrintendenza, responsabile della amministrazione e gestione nonché della vigilanza e supervisione delle sue attività sul piano finanziario, economico ed operativo ed al cui presidente spetta la rappresentanza legale dell'Istituto; la Direzione, composta dal Direttore generale e dal vice-direttore, nominati dal Consiglio di Sovrintendenza, con l'approvazione della Commissione Cardinalizia ed, infine, i Revisori, nominati dal Consiglio di Sovrintendenza, per una durata non superiore a tre anni, di particolare competenza amministrativa e contabile, rispondono direttamente del loro operato al Consiglio di Sovrintendenza, che li può invitare a riferire durante le sue sedute.

Con riferimento alle recenti innovazioni normative (Legge n. XVIII, 8 ottobre 2013, cit.), l'istituto

nanziarie nel territorio vaticano⁶⁴. In ogni caso, le richiamate disposizioni non possono essere assimilate alle norme sulla *voluntary disclosure*⁶⁵ (2014) relative ad accordi con Paesi considerati dall'OCSE *un-cooperative Tax Havens*, poiché il Vaticano non è inserito in alcuna *black list* (sotto questo profilo, la sua posizione non va confusa con i recenti accordi che l'Italia ha siglato con la Svizzera e il Lichtenstein).

3. IL RICHIAMO (NON CASUALE) DELLA CONVENZIONE AL TRATTATO LATERANENSE. SOTTESI RAPPORTI CON RECENTI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI DI LEGITTIMITÀ, SULLA CORRETTA APPLICAZIONE DELLE ESENZIONI TRIBUTARIE, QUALIFICATE COME NORME PROGRAMMATICHE PRIVE DI EFFICACIA DIRETTA

La Convenzione richiama espressamente le disposizioni del Trattato Lateranense, come formula di salvaguardia e di conferma delle prerogative riconosciute in favore degli enti centrali della Chiesa. In particolare, le richiamate disposizioni si riferiscono agli immobili indicati nel Trattato⁶⁶, i quali non pos-

è soggetto alla supervisione e alla regolamentazione dell'Autorità di Informazione Finanziaria (AIF), organismo di vigilanza finanziaria dello Stato della Città del Vaticano. In particolare, la citata legge n. XVIII ha introdotto nuove disposizioni alle quali lo IOR è tenuto ad adeguarsi in linea con il suo programma di *compliance* tuttora in corso e anticipando il regolamento dell'AIF per l'applicazione della nuova legge. Lo IOR ha, infatti, attuato una ampia gamma di procedure supplementari ed ha rafforzato i processi già esistenti come effetto dell'attività di vigilanza dell'Autorità di Informazione Finanziaria (AIF), che sta sviluppando un *action plan* per l'implementazione di ulteriori evoluzioni e adeguamenti. Inoltre, una serie di *special investigation* condotte dal nuovo *management* ha accresciuto il livello di trasparenza e ha consentito all'istituto di indirizzare i rischi di *compliance* individuati, riferendo i risultati alle autorità vaticane competenti. V. FRANCESCO, Chirografo per l'istituzione di una Pontificia Commissione referente sull'Istituto per le Opere di Religione, 24 giugno 2013, con il quale è stata istituita la Pontificia Commissione Referente sull'Istituto per le Opere di Religione.

⁶⁴ GALLAGHER, P.R., "Collaborazione tra Santa Sede e Italia in materia fiscale", cit., p. 2. In proposito, l'A. evidenzia che "le disposizioni appaiono in proposito piuttosto ampie in quanto corrispondenti allo standard internazionale più accreditato e recente, quale quello approvato dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo economico (OCSE) e adottato dall'Italia anche nei recenti accordi con la Svizzera, il Liechtenstein e il Principato di Monaco". Lo scambio di informazioni "riguarderà i periodi d'imposta a partire dal primo gennaio 2009".

⁶⁵ Legge del 15 dicembre 2014 n. 186, cit.

⁶⁶ Cfr. art. 16 del Trattato lateranense tra la Santa Sede e l'Italia sottoscritto in data 11 febbraio 1929 (AAS 6, 7 giugno 1929; l. 27 maggio 1929, n. 810 – esecuzione del Trattato, dei quattro allegati annessi e del Concordato), con il quale si stabilisce espressamente che gli immobili adibiti a sedi degli Istituti pontifici (Università Gregoriana, Istituto Biblico, Orientale, Archeologico, Seminario Russo, Collegio Lombardo, i due palazzi di Sant'Apollinare e la Casa degli esercizi per il Clero di San Giovanni e Paolo), "non saranno mai assoggettati a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica utilità, se non previo accordo con la Santa Sede e saranno esenti da tributi sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente. È in facoltà della Santa Sede di dare a tutti i suddetti immobili, indicati nel presente articolo e nei tre articoli precedenti, l'assetto che creda, senza bisogno di autorizzazioni o consensi da parte di autorità governative, provinciali o comunali italiane, le quali possono all'uopo fare sicuro assegnamento sulle nobili tra-

sono essere assoggettati a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica utilità, se non previo accordo con la Santa Sede, e sono esenti da tributi sia ordinari che straordinari, presenti e futuri, tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente, senza necessità di ulteriori e specifiche disposizioni di esenzione⁶⁷. La ragione storica della individuazione di queste zone e delle prerogative ad esse riconosciute consiste in una sorta di compensazione rispetto alla restrizione del territorio vaticano alle sole “mura leonine”, secondo la valutazione storica compiuta all’epoca ed al fine di favorire la soluzione della c.d. questione romana⁶⁸.

In proposito, le Parti convengono di escludere gli enti centrali della Chiesa⁶⁹ dall’applicazione delle disposizioni concernenti lo scambio di informazioni e il pagamento delle imposte sulle rendite finanziarie⁷⁰.

Del resto, la eterogeneità delle attività svolte negli immobili di proprietà della Santa Sede in Italia, solleva questioni molto delicate in quanto, in diverse

dizioni artistiche che vanta la Chiesa Cattolica”. Analogo regime giuridico viene richiamato nella stessa normativa, con riferimento ai tre precedenti artt. 13, 14 e 15 del Trattato. V., inoltre, Allegati II e IV del richiamato Trattato lateranense: II. Immobili con privilegio di extraterritorialità e con esenzione da espropriazioni e da tributi: Basilica e Palazzo Apostolico Lateranense ed annessi con la Scala Santa. Basilica di S. Maria Maggiore con gli edifici annessi. Basilica di S. Paolo con gli edifici annessi. Palazzo Pontificio di Castel Gandolfo. Palazzo della Dataria. Palazzo della Cancelleria. Palazzo di Propaganda Fide. Palazzo di S. Callisto in Trastevere - Palazzo dei Convertendi (ora Congregazione per la Chiesa Orientale) in Piazza Scossacavalli - Palazzo del S. Offizio e adiacenze. Palazzo del Vicariato in via della Pigna - Immobili sul Gianicolo. IV. Immobili esenti da espropriazioni e da tributi: Università Gregoriana; Università Gregoriana della Pilotta; Istituto Biblico. Palazzo dei SS. XII Apostoli; Palazzo annesso alla Chiesa di S. Andrea della Valle; Palazzo annesso alla Chiesa di S. Carlo ai Catinari; Istituto Archeologico; Istituto Orientale; Collegio Lombardo; Collegio Russo. Palazzi di S. Apollinare; Casa di esercizi per il Clero in SS. Giovanni e Paolo.

⁶⁷ Cfr. *Relazione illustrativa* al D.d.l. n. 3329, 29 settembre 2015, cit., p. 4. L’esenzione pattizia di cui sopra è stata realizzata in riferimento alla T.a.s.i. (per effetto dell’art. 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68). Essa attende invece di essere ancora realizzata in riferimento alla T.a.r.i., per la quale manca ancora una corrispondente disposizione legislativa di esenzione.

⁶⁸ Cfr. *Relazione illustrativa* al D.d.l. n. 3329, 29 settembre 2015, cit., p. 4.

⁶⁹ Ivi, p. 5. Gli enti centrali della Chiesa Cattolica sono individuati dalla giurisprudenza più recente della Corte di Cassazione in quelli componenti la Curia Romana. La Curia Romana, a sua volta, consiste nell’insieme dei dicasteri e degli organismi che coadiuvano il Romano Pontefice nell’esercizio del suo supremo ufficio pastorale per il bene e il servizio della Chiesa universale e delle Chiese particolari. Essa è definita dal can. 360 del Codice di Diritto Canonico, nonché dall’articolo 1 della Costituzione Apostolica *Pastor Bonus*, approvata da Giovanni Paolo II in data 28 giugno 1988. Poiché la maggior parte degli enti centrali della Chiesa Cattolica ha la propria sede nelle “zone extraterritoriali”, la precisazione della conservazione delle prerogative dell’articolo 11 del Trattato del Laterano appare necessaria, con conseguente sottrazione di tali enti sia alla disciplina dello scambio di informazioni sia al regime fiscale, per quanto attiene gli investimenti da essi detenuti nello Stato della Città del Vaticano. Tale sottrazione non riguarda gli enti centrali della Chiesa Cattolica che svolgono attività finanziaria.

⁷⁰ Cfr. art. 8, Convenzione, cit.: “Gli articoli da 1 a 5 non si applicano agli enti centrali della Chiesa Cattolica che hanno sede negli immobili indicati negli articoli 13, 14 e 15, per i quali restano ferme le disposizioni stabilite dall’articolo 11 del Trattato del Laterano”.

circostanze, sottendono evidenti profili interordinamentali. In tale contesto appare opportuno inquadrare recenti orientamenti giurisprudenziali⁷¹, con i quali la Corte di Cassazione, pur ribadendo il contenuto/valore dell'art. 16 del Trattato, attribuisce alle corrispondenti disposizioni di esenzione dai tributi "sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente", un valore programmatico. Le previsioni del richiamato Trattato lateranense vengono, quindi, ricondotte nell'ambito della categoria delle "norme programmatiche", ovvero di quelle disposizioni che, per loro natura, non risultano di immediata applicazione, poiché in questa prospettiva, pongono solo le basi per l'attuazione di procedure e modalità di esecuzione delle leggi, impegnando, in tal modo, lo Stato a darvi attuazione.

Di conseguenza, sul piano delle applicazioni, secondo i giudici di legittimità, ne deriva che "in assenza di una specifica norma di legge o regolamentare, non è sufficiente ai fini dell'esenzione la condizione soggettiva considerata nella richiamata e, sotto questo profilo, inattuata norma del Trattato lateranense" (con riferimento, nella fattispecie a profili di tassazione locale)⁷². Del resto, in materia tributaria, le esenzioni/agevolazioni devono essere ancorate a chiare ed espresse disposizioni normative e non a previsioni sistematiche⁷³.

Di contro si potrebbe obiettare che, con l'adozione del Trattato lateranense, le Parti volessero "produrre diritto", e non semplici dichiarazioni di principio o proclami generici, espressivi delle diverse sensibilità politiche presenti nella comunità (per questo esistono altri strumenti normativi). La scelta dovrebbe, quindi, esprimere in modo netto la decisione di porre sul tema vere e proprie norme giuridiche, salvo prova contraria, dotate di efficacia precettiva e non

⁷¹ Cfr. Cass. sez. trib. 14 marzo 2012, n. 4027, in *Giust. civ. Mass.*, 3, 2012, pp. 336 ss.

⁷² Il godimento delle garanzie indicate nell'art. 16.1, del Trattato del Laterano è stato messo in questione per effetto della decisione resa da Cass., sez. trib., 14 marzo 2012, n. 4027, cit., che, in un caso concernente l'imposta comunale sui rifiuti (in passato denominata T.a.r.i. o T.a.r.e.s.) relativo alla sede della Pontificia Università Gregoriana – immobile incluso nella lista di cui all'art. 16 Trattato – ha ritenuto la disposizione pattizia come meramente programmatica e, in relazione al tributo *de quo* (a differenza di altri tributi: es. ICI ed IMU) ancora carente della necessaria attuazione.

Poiché ciò che la decisione in parola pone in discussione non è l'obbligo dello Stato italiano di stabilire l'esenzione da ogni tributo, ma l'attuazione legislativa di tale impegno internazionale, la ratifica legislativa della Convenzione fiscale è il veicolo idoneo per introdurre la richiesta norma di attuazione di tale obbligo, formulata in modo tale da poter valere in futuro per ogni tipo di tributo senza necessità di dover introdurre, di volta in volta, una specifica disposizione di esenzione.

Ovviamente la clausola generale di esenzione non varrebbe nell'ipotesi in cui la prestazione economica, oggi corrispondente ad un tributo, fosse un giorno trasformata in una tariffa (cfr. articolo 1, commi 667 e 668, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 -legge di stabilità 2014, così come modificata dal decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68). L'esenzione è infatti evidentemente collegata alla natura tributaria del prelievo e viene automaticamente meno in conseguenza della perdita di tale natura (v. Cfr. *Relazione illustrativa* al D.d.l. n. 3329, 29 settembre 2015, cit., p. 4).

⁷³ Per questi stessi motivi, a titolo esemplificativo, è vietato dal legislatore tributario il ricorso all'istituto dell'analogia.

semplici documenti, cui attribuire un mero valore politico-culturale (giuridicamente inutili)⁷⁴.

Il richiamato orientamento giurisprudenziale, a mio avviso, non ha stabilito, nella forma, l'inesistenza di potenziali agevolazioni a favore dell'ente ecclesiastico, ma ha rilevato una evidente carenza normativa. In altre parole ha censurato l'inerzia bilaterale, a vario titolo, di Stato e Chiesa cattolica che avrebbero dovuto trasferire, le disposizioni del Trattato, in puntuali norme di esenzione negli stessi regolamenti applicativi ed istitutivi dell'imposta comunale in esame (come per gli edifici di culto).

E' evidente che tutto non è così semplice, perché da una parte vi è il legittimo affidamento della Chiesa cattolica rispetto ad una disposizione di rango internazionale e dall'altro, il legislatore tributario statale obbligato a predisporre normative non in contrasto con principi di effettività, non discriminazione e neutralità fiscale⁷⁵; peraltro, lo scenario normativo, in materia tributaria, non è più quello degli anni Trenta (per certi aspetti è più confuso)⁷⁶.

⁷⁴ Il Trattato del Laterano che politicamente segna la conciliazione tra la Santa Sede e l'Italia con la composizione della Questione romana, è un vero e proprio trattato di diritto internazionale, possedendo tutti i requisiti necessari, compresi la capacità giuridica dei contraenti. Esso intercede infatti tra due soggetti di diritto internazionale. Un Trattato inteso a riconoscere alla Santa Sede una vera e propria sovranità territoriale.

⁷⁵ Cfr. Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale, in GUUE n. C-8, 11 gennaio 2012, punto 24.

⁷⁶ Le complessità legate alla problematica in esame sono espressione di un quadro normativo statale carente ed inadeguato, all'interno del quale la stessa categoria di "ente ecclesiastico civilmente riconosciuto", rischia di essere travolta dalle incertezze di un diritto che tende ad una diffusa destrutturazione costitutiva. Non a caso in materia di attività diverse, le disarmonie normative sono diffuse e trasversali ed, in larga misura, interessano proprio le attività delle organizzazioni no-profit religiose. Al groviglio normativo (unilaterale) degli ultimi anni, con riferimento alle richiamate organizzazioni religiose, si aggiungano le recenti innovazioni/preoccupazioni in ordine alla determinazione delle modalità e delle procedure, per stabilire il corretto rapporto tra le attività commerciali e quelle complessivamente svolte dagli enti non commerciali (compresi gli enti ecclesiastici). Inoltre, in un contesto inteso a valorizzare il concetto di attività economica in senso comunitario, va ricordato che il diritto dell'Unione europea ha da tempo affrontato la questione dei presupposti necessari per escludere la natura commerciale di una attività, non tanto facendo riferimento al concetto dell'assenza dello scopo di lucro, ritenuto non determinante, ma piuttosto richiamando il carattere non economico che deve qualificare l'attività non commerciale (Corte Giust. UE, 1 luglio 2008, C-49/07, punti 27 e 28, con riferimento alla nozione di impresa).

Costituisce principio ormai pacifico, sottolineano al riguardo i supremi giudici amministrativi (Consiglio di Stato - Sezione Consultiva per gli Atti Normativi - 8 novembre 2012 - n. 10380/2012: Ministero dell'economia e delle finanze. Schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, recante regolamento da adottare ai sensi dell'art. 91-bis, comma 3, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla l. 24 marzo 2012, n. 27 e integrato dall'art. 9, comma 6, del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174), quello secondo cui la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita una attività economica, a prescindere dallo *status* giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (Corte Giust. UE, 23 aprile 1991, C-41/90, Hofner; 17 febbraio 1993, C-159-160/91, Poucet; principi ribaditi anche di recente da Corte Giust., 3 marzo 2011, C-437/09 e 12 luglio 2012, C-138/11).

La Convenzione apparentemente “risolve il problema” annullando le argomentazioni dei giudici di legittimità; si stabilisce, infatti, l'esenzione dai tributi, per i predetti immobili, “senza necessità di ulteriori e specifiche disposizioni di esenzione”⁷⁷, superando in tal modo le censure della Corte Suprema di Cassazione. Sul punto, le Parti intervengono sancendo l'applicazione di tale disposizione anche alle questioni ancora pendenti e non definite con sentenza passata in giudicato⁷⁸.

Tutto questo impone una riflessione, anche perché molte impostazioni non sono del tutto condivisibili o, se vogliamo, immediatamente trasferibili nel nostro ordinamento. Chiaramente le criticità non sono in ordine ad un ripensamento delle disposizioni di sistema, le quali riflettono anche un valore giuridico della storia (dei rapporti tra Stato e Chiesa cattolica), che non può essere certo messo in discussione da questioni economiche; ma nelle modalità di applicazione qualcosa dovrebbe essere rivisto.

A tal fine potrebbe essere utile, andando oltre le previsioni della Convenzione in esame, l'istituzione di una Commissione bilaterale⁷⁹, come accaduto in passato per altre questioni, con l'obiettivo di definire un contesto più ampio, nel quale venga affrontata la questione tributaria dei rapporti tra Stato e Chiesa cattolica, nel suo complesso ed in termini sistematici e concordati.

In tal modo sarebbe possibile evitare che i rappresentanti legali degli enti religiosi, a vario titolo interessati dalle vicende tributarie in esame, si trovino a sostenere responsabilità economico-patrimoniali (e non solo), rispetto ad opere realizzate nell'ambito di quelle legittime attività diverse, spesso, necessarie per il funzionamento delle strutture ecclesiastiche.

Per chiarire la distinzione tra attività economiche e non economiche, la giurisprudenza ha costantemente affermato che qualsiasi attività, consistente nell'offrire beni e servizi in un ambito commerciale, realizza una attività economica (Corte Giust. UE, 16 giugno 1987, C-118/85, punto 7; 18 giugno 1998, C-35/96, punto 36; 12 settembre 2000, C-180-184/98, punto 75). PERRONE, L., “Consorzi e società consortili” (Diritto tributario), in *Rass. Trib.*, 1, 1988, p. 235; SECHI, L.G., “Gli enti non profit nella più recente normativa tributaria: l'evoluzione del concetto ente non commerciale e la riforma introdotta dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 istitutivo delle ONLUS, Organismo non lucrativo di utilità sociale, in *Il Fisco*, 26, 29 giugno 1998, p. 8671; FERLAZZO NATOLI, L. e MONTESANO, P., “Enti non profit. *Respicere finem*”, in *Il Fisco*, 41, 11 novembre 1996, p. 9872; BOFFANO, S., “Elementi per un'analisi comparata delle erogazioni liberali agli enti «non profit»”, in *Rass. Trib.*, 2, 1996, p. 356; PETTINATO, S., “Per un miglior regime fiscale degli enti non commerciali”, in *Non Profit – Diritto e management degli enti non commerciali*, 1, 1994, p. 45; SACCHETTO, C., “L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo Unico”, in *Le circolari del corriere tributario*, 8, 1989; BEGHIN M., “L'imposizione sul reddito d'impresa degli enti non profit nel progetto di legge concernente le organizzazioni non lucrative di utilità sociale”, in *Il Fisco*, 46, 1995, p. 10918.

⁷⁷ Cfr. art. 6.1, Convenzione, cit.

⁷⁸ Cfr. art. 6.2, Convenzione, cit.

⁷⁹ Cfr. art. 14 Accordo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede del 18 febbraio 1984.