

# Imu-Chiesa, ecco perché il Consiglio di Stato ha bocciato il regolamento del Governo

Il Consiglio di Stato ha bocciato il decreto del Tesoro per l'applicazione dell'Imu sugli enti non commerciali, e quindi anche sulla Chiesa. Il decreto, secondo Palazzo Spada, in molte parti «esula» dalle competenze che erano state affidate dalla legge. Nella sentenza si legge che «non è demandato al Ministero di dare generale attuazione alla nuova disciplina dell'esenzione Imu per gli immobili degli enti non commerciali».

## I possibili scenari

L'applicazione dell'Imu alla Chiesa è di nuovo appesa a una legge. Dopo la bocciatura del Consiglio di Stato sul regolamento messo a punto dal Governo servirà una nuova norma per estendere agli enti ecclesiastici e al non profit il prelievo del tributo comunale sugli immobili. E il ministero dell'Economia è già al lavoro per individuare la soluzione più adatta.

Sono due le possibili strade per attribuire rango di legge alle disposizioni contenute nel testo "cassato" da Palazzo Spada: prevedere una norma ad hoc che, modificando l'articolo 91-bis, comma 3, del DL 1/2012, consenta all'Economia di disciplinare l'intera materia (e non solo le «modalità e i termini») con un suo decreto ministeriale; trasportare l'intero regolamento in un testo legislativo e dargli forza di fonte primaria.

La prima strada darebbe all'Esecutivo più libertà d'azione perché basterebbe un atto di via XX Settembre a disciplinare applicazione ed eventuali esenzioni graduate sul tipo di non commerciabilità dell'attività svolta. Atto che sulla carta di fatto già esiste ed è l'articolato respinto (non nel merito) dai giudici amministrativi. Ma che stavolta supererebbe i limiti di «eccesso di regolamentazione» denunciati dal parere del Consiglio di Stato.

In alternativa il Governo potrebbe trasformare quel regolamento in una legge evitando di demandare a un provvedimento attuativo la definizione del meccanismo di prelievo. Ma gli spazi per possibili manovre future verrebbero drasticamente ridotti. A quel punto, per stabilire in che misura l'attività commerciale svolta in un bene della Chiesa o del non profit è soggetta all'Imu, potrebbero tornare in auge i criteri analitici utilizzati negli articoli 3 e 4 del regolamento bocciato dal Consiglio di Stato. Ad esempio l'accreditamento o il convenzionamento con lo Stato per le attività assistenziali e sanitarie o i differenti parametri stabiliti per la compatibilità del pagamento di rette con la natura non commerciale dell'attività: dalla gratuità o dal carattere simbolico della retta (attività culturali, ricreative e sportive), all'importo non superiore alla metà di quello medio previsto per le stesse attività svolte nella stessa zona con modalità commerciali (attività ricettiva e in parte assistenziali e sanitarie), fino alla non copertura integrale del costo effettivo del servizio (attività didattiche).

Una volta individuato il sentiero da seguire il Governo dovrà scegliere il veicolo da utilizzare. Quello a portata di mano in tempi brevi è emendare in Parlamento il decreto sugli enti locali in dissesto approvato giovedì scorso in Consiglio dei ministri e in attesa di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale. I 60 giorni previsti per la sua conversione consentirebbero all'Esecutivo di rispettare il termine iniziale di decorrenza (1° gennaio 2013) per l'applicazione del tributo comunale anche alla Chiesa. Il gancio per rendere ammissibile l'emendamento già c'è ed è la presenza nel

decreto di un'altra misura in materia di Imu: la proroga al 30 novembre dei termini per la presentazione della relativa dichiarazione.

Agire in tempi stretti, inoltre, rappresenterebbe anche una risposta immediata a possibili nuove contestazioni della Commissione Ue che nel 2010 ha avviato una procedura d'infrazione contro il nostro Paese per gli allora sconti Ici alla Chiesa. Anche perché i radicali hanno già annunciato che segnaleranno all'Ue ulteriori tentativi di dilazione nella cancellazione dei "privilegi" riconosciuti al mondo del non profit.

Fonte: <http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2012-10-07/imuchiesa-serve-legge-081100.shtml?uuid=AbRY8kpG>

### **TESTO COORDIATO DEL DECRETO-LEGGE 24 gennaio 2012, n. 1**

Testo del **decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1** (in Supplemento ordinario n. 18/L alla Gazzetta Ufficiale - Serie generale - n. 19 del 24 gennaio 2012), **coordinato con la legge di conversione 24 marzo 2012, n. 27** (in questo stesso Supplemento ordinario alla pag. 1), recante: «Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività.». (12A03524)

*GU n. 71 del 24-3-2012 - Suppl. Ordinario n.53*

Art. 91 bis

Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali

1. Al comma 1, lettera i), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole: «allo svolgimento» sono inserite le seguenti: «con modalità non commerciali».

2. Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.

3. **Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.**

4. E' abrogato il comma 2-bis dell'articolo 7 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Segue nota a commento:

Relativamente all'imposta comunale sugli immobili (I. C. I. oggi I. M. U.) sui fabbricati destinati all'esercizio del culto (Art.7, comma 1 lett. e. D.lgs. 504/1992), rileviamo che scelte

legislative ed interpretazioni giurisprudenziali hanno dilatato il concetto di pertinenza, alla quale si applica l'agevolazione.

La questione riguarda l'opportunità di tassare alcune unità immobiliari, quali la casa parrocchiale, la canonica, gli oratori o il cinema parrocchiale nonché quegli edifici di proprietà di enti ecclesiastici nei quali si svolgono attività diverse da quelle di religione e di culto (art. 16 L. 222/85). In queste strutture non sempre è possibile trovare un diretto collegamento con l'esercizio del culto. Pertanto, il legislatore è intervenuto con la legge n. 206 del 1 agosto 2003, con la quale ha ampliato la nozione di "destinazione al culto" e di conseguenza i confini dell'agevolazione oltre i limiti dell'attività obiettivamente religiosa e di culto. Si sono così riconosciuti "a tutti gli effetti" opere di urbanizzazione secondaria, quali pertinenze degli edifici di culto, gli immobili e le attrezzature fisse destinati alle attività di oratorio e similari".

In tal modo si è di fatto utilizzata una nozione di "pertinenza" elaborata con l'unico scopo di rendere applicabile l'esenzione dal pagamento dell'I. C. I. i di cui all'art.7, comma 1 lett. e. d.lgs. 504/1992 (ovvero in una prospettiva specificatamente "fiscale" che si discosta dalla nozione generale di cui all'articolo 817 c.c.) [*"Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa.(...)"*] ad immobili che non hanno alcun rapporto di servizio o di accessorietà -secondo la nozione classica di pertinenza- con l'edificio di culto in senso proprio. A mancare è dunque qualsiasi collegamento con l'esercizio del culto: tale connessione viene traslata da un piano oggettivo e materiale ad un piano soggettivo.

L'effetto che si ottiene è quello per cui "l'esercizio del culto", ovvero l'elemento che per essere rilevante ai fini fiscali deve oggettivarsi nel bene funzionale al suo esercizio, viene in sostanza a considerarsi *in re ipsa* nella qualifica dell'ente come "ecclesiastico". Una costruzione giuridica di questo tipo, portata alle sue estreme conseguenze, finisce per ammettere al contributo anche quegli immobili nei quali si svolgono attività oratoriali nelle quali non sia assente il carattere di commercialità.

Analizzando l'art.7 comma 1, lett. i. del già citato d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, il quale prevede una generale esenzione dall'I. C. I. per tutti quegli immobili utilizzati da enti non commerciali per attività di tipo assistenziale, previdenziale, sanitaria, didattica, ricettiva, culturale, ricreativa, sportiva, di esercizio del culto e di cura delle anime, di formazione del clero e dei religiosi, per la catechesi e l'educazione cristiana, si rileva che occorre che la sua utilizzazione avvenga da parte di enti non commerciali, per la cui individuazione la norma rinvia all'art. 73, comma 1, lett. c. del T.u.i.r. [*"Gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali"*]. Nonostante il fatto che dalla lettura della richiamata norma del "Testo unico delle imposte sui redditi" non sia chiaro se quegli enti che svolgono un'attività con modalità oggettivamente commerciale, seppur non "esclusive o principali", perdano o meno il diritto all'agevolazione si ritiene che la natura oggettivamente lucrativa dell'attività debba prevalere, sul piano della disciplina applicabile (sia essa di diritto civile o tributario), sulla natura istituzionale del soggetto che la esercita.

Nelle più recenti sentenze della Corte di Cassazione, infatti, si è affermato che "un ente ecclesiastico può svolgere liberamente [...] anche un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono - anche agli effetti tributari - quelle previste per le attività commerciali, senza che rilevi che l'ente la svolga, oppure no, in via esclusiva, o prevalente".

Il vantaggio giuridico conseguito dall'ente ecclesiastico sulla base di tale qualifica è un'inversione dell'onere della prova: questo è esonerato dal dimostrare la sussistenza dei fatti che legittimano il godimento dell'esenzione, cosa invece che è richiesta agli altri soggetti passivi di natura non commerciale che affermano il proprio diritto all'agevolazione fiscale. Viceversa sarà il Comune a dover dimostrare che nell'immobile l'ente esercita delle attività lucrative, oltre a quelle istituzionali connesse al suo carattere ecclesiastico.

I successivi interventi del Parlamento, con cui il legislatore voleva dipanare le incertezze rimaste, hanno di fatto aumentato la confusione: dopo un primo decreto-legge che in modo grossolano estendeva l'agevolazione anche per quegli immobili utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura svolte in forma commerciale, a condizione (in tal caso) che fossero connesse a finalità di religione o di culto. In questo modo creava un trattamento differenziato in cui, a parità di attività esercitata, la connessione con le finalità di religione o di culto dava luogo ad un privilegio irragionevole, tanto che non fu convertito in legge, il c.d. "Collegato fiscale alla finanziaria 2006" [Cfr. l'art.7, co. 2-bis, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248] ha riportato una norma di interpretazione autentica che ha sancito l'applicabilità dell'esenzione I. C. I., per tutti gli "enti non commerciali", a prescindere dalla "natura eventualmente commerciale" delle attività elencate nell'art. 7 del d.lgs. 504/1992.

A brevissima distanza di tempo, l'art.39 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223 - Convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 - ha sostituito la precedente interpretazione autentica con una nuova di segno diverso, stabilendo che "l'esenzione disposta dall'art.7, co.1, lett. i. del d.lgs. n. 504/1992 si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

Con quest'ultimo decreto legislativo, il legislatore ritorna sui suoi passi attribuendo nuovamente importanza all'attività svolta; tuttavia tale impostazione si discosta dal sopra menzionato orientamento restrittivo della Cassazione, che sanzionava con la perdita dei benefici non solo le attività svolte con modalità commerciali, ma anche quelle solo produttive di reddito. In altre parole viene tollerata una "commercialità limitata", ovvero l'esenzione dall'I.C.I. non viene pregiudicata là dove il carattere commerciale non superi una certa intensità.

Al di là di un dato formale per cui i destinatari di questa norma interpretativa sono tutti gli enti no-profit, rileviamo che in concreto una disposizione di questo tipo finisce per avvantaggiare maggiormente gli enti ecclesiastici rispetto agli altri enti. Questi ultimi, infatti, difficilmente opereranno una divisione della propria attività principale (che sia di assistenza, di sanità, di istruzione, ecc.) in un "settore primario" gestito con una logica caritativa e in un altro "secondario" che persegua un fine di lucro. Al contrario, un ente religioso avrà molte più occasioni per fare un'operazione di questo tipo: si pensi ad esempio ad un ente ecclesiastico che nei propri immobili, oltre ad una attività ricettiva senza scopo di lucro per pellegrini e i fedeli, svolga anche un'attività alberghiera a pagamento rivolta a utenti indifferenziati. Stando alla lettera della norma quell'immobile potrebbe andare esente dall'imposta comunale sugli immobili, in quanto destinato ad attività "non esclusivamente commerciale".

Da queste ambiguità discende la procedura di infrazione in ambito comunitario in corso, per la violazione del divieto di aiuti di Stato.