

ENTI NON PROFIT E IMPOSTA SUI BENI IMMOBILI: ALCUNE QUESTIONI INTERPRETATIVE SUL REGIME DELLE ESENZIONI

Sommario: 1. C'era una volta l'Ici - 2. Le attività non commerciali nell'ordinamento giuridico nazionale e comunitario - 3. Le attività non esclusivamente commerciali - 4. La procedura di infrazione - 5. Dall'Ici all'Imu: le novità della manovra Monti

1. C'era una volta l'Ici

Le notizie in merito alle recenti iniziative del governo Monti relativamente all'introduzione anticipata dell'Imu e alla revisione delle condizioni per ottenerne l'esenzione sono state diffuse dai mezzi di comunicazione con riferimento quasi esclusivo ai beni della chiesa cattolica. E' stata evidenziata da più parti la scelta politica del governo, con la quale si sarebbe voluta riequilibrare una situazione che per anni aveva attribuito ingiusti vantaggi ad alcune categorie di soggetti, *in primis* agli enti ecclesiastici. La questione, però, è ben più complessa, poiché essa coinvolge i beni immobili appartenenti a tutti gli enti – non solo di tipo religioso, ma più generalmente afferenti al settore non profit – in cui si svolgono attività di tipo non commerciale, arrivando a mettere in discussione la nozione stessa di attività non commerciale propria dell'ordinamento giuridico italiano. Inoltre, i mezzi di comunicazione hanno dato generalmente scarso rilievo al fatto che l'innovazione legislativa è stata un passaggio quasi obbligato per evitare le pesanti sanzioni economiche che sarebbero state l'inevitabile conseguenza della procedura di infrazione aperta dalla Commissione europea nel 2010. Questa cronaca si propone quindi di inquadrare la questione nei termini corretti dal punto di vista giuridico, oltre che ovviamente fattuale.

L'imposta comunale sugli immobili (Ici) è stata istituita come imposta straordinaria con il decreto legislativo 11 luglio 1992, n. 333. Successivamente, con il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si è rapidamente evoluta, divenendo una delle entrate più importanti nel bilancio dei comuni italiani. L'applicazione dell'imposta presupponeva fin dall'origine il possesso di fabbricati, aree edificabili o terreni agricoli. L'art. 3 del decreto ne individuava i soggetti passivi: il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa; il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi; il concessionario, nel caso di concessione su aree demaniali; il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto, per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

Il comma 1 dell'art. 7 del decreto del 1992¹ recava la disciplina delle esenzioni. Ai fini di questo contributo interessa particolarmente quanto indicato alla lettera j), secondo la quale l'esenzione riguardava

¹ D. lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1 recita "Sono esenti dall'imposta:

a) gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, nonché dai comuni, se diversi da quelli indicati nell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 4, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali;

b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;

«gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222». Quest'ultimo tipo di attività, per le quali si rimandava alla legge del 1985, sono, nello specifico, «quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari alla catechesi, all'educazione cristiana».

Va sottolineato, quindi, che il decreto lci del 1992 concedeva l'esenzione dall'imposta sulla base di tre condizioni. La prima era che il bene immobile fosse destinato in modo esclusivo allo svolgimento di attività rientranti nelle categorie indicate. Laddove, quindi, l'immobile fosse stato destinato anche in minima parte ad attività di tipo diverso, l'esenzione non sarebbe stata possibile.

La seconda era che il bene immobile fosse "utilizzato" per lo svolgimento di tali attività da alcune categorie di soggetti. Il riferimento alla nozione di utilizzo risultava un po' ambiguo e non chiariva precisamente che tipo di relazione dovesse sussistere fra il soggetto e il bene immobile ai fini dell'esenzione. Con il d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 è stata attribuita ai comuni la facoltà di stabilire con proprio regolamento che l'esenzione potesse applicarsi «soltanto ai fabbricati e a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente utilizzatore» (art. 59, comma 1, lett. c). Come è noto, la nozione civilistica di possesso (art. 1140 c.c.) corrisponde al «potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale». Di conseguenza, in presenza del regolamento comunale che prescriveva il possesso, l'esenzione non sarebbe stata applicabile ai beni immobili soltanto utilizzati, ma non anche giuridicamente posseduti, da uno degli enti menzionati dalla norma, sia pure per una delle finalità di pubblico interesse indicate dalla norma di esenzione². La norma che ha attribuito ai comuni la facoltà di decidere circa la necessità del requisito del possesso è stata tacciata di incostituzionalità, ma due ordinanze della Corte costituzionale hanno dichiarato manifestamente infondata la questione³.

La terza e più importante condizione si riferiva ad un requisito di tipo soggettivo. L'esenzione veniva concessa ai beni immobili utilizzati (o posseduti) solo dai soggetti indicati nell'art. 87 (attualmente art. 73) comma 1 lett. c) del Tuir. La richiamata disposizione del Tuir menziona gli «enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali». Può trattarsi quindi tanto di enti pubblici quanto di enti privati, disciplinati o dal codice civile o da specifiche discipline di settore – (associazioni, fondazioni, comitati, organizzazioni di volontariato, Ong, Onlus) – purché non svolgano prioritariamente attività commerciali. Nell'ambito degli enti privati non commerciali vanno ricompresi anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti secondo le previsioni dell'Accordo modificativo del Concordato lateranense⁴ e delle intese tra lo Stato italiano e le altre confessioni religiose. La norma, quindi, non era volta ad agevolare specificamente la Chiesa cattolica, ma tutti gli enti

c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni;
d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;
e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810;
f) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
g) i fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette;
h) i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984;
i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

² Sul punto Cass. 17 ottobre 2008, n. 25376, commentata da G. Spaziani Testa, *Applicazione "restrittiva" dell'esenzione lci sugli immobili destinati ad attività non profit*, in "Tributi locali", 1, 2009, pp. 71-76.

³ N. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007.

⁴ Legge 25 marzo 1985, n. 121.

non commerciali, e quindi l'intero settore non profit: attraverso l'esenzione, infatti, si intendeva garantire alla collettività servizi socialmente utili a costi contenuti, soprattutto nei settori nei quali si registrava una scarsa presenza di imprenditori operanti a fini di lucro e un certo disimpegno da parte degli enti pubblici⁵.

Nel 2005, la disposizione di cui all'art. 7 comma 1 lett. i) del decreto lci del 1992 è stata integrata con quanto disposto dapprima dal comma 2 bis dell'art. 7 del d. l. 30 settembre 2005, n. 203 e successivamente dall'art. 39 del d. l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni in legge 4 agosto 2006, n. 248. La novella testualmente recita:

All'articolo 7 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il comma 2-bis e' sostituito dal seguente: «2-bis. L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale».

Così è stato sottolineato con chiarezza ancora maggiore ciò che comunque era già implicito nel dettato normativo precedente, e cioè che, per beneficiare dell'esenzione, il bene immobile deve essere utilizzato (o posseduto) da un ente di carattere non commerciale al fine esclusivo dello svolgimento di una delle attività socialmente utili menzionate dal decreto lci, la quale però può avere in parte anche natura commerciale, purché il fine commerciale non sia esclusivo o prevalente.

2. Le attività non commerciali nell'ordinamento giuridico nazionale e comunitario

La questione è piuttosto ingarbugliata e fa leva su un'ambiguità di fondo che caratterizza l'ordinamento giuridico italiano relativamente alla qualificazione dell'attività svolta da un ente. Come più volte sottolineato dalla Corte di Cassazione⁶, infatti, un'attività è qualificata come imprenditoriale ai sensi dell'art. 2082 c.c. nei limiti in cui essa sia improntata al criterio dell'economicità, vale a dire a un criterio di gestione volto quantomeno a perseguire almeno il pareggio di bilancio e l'autosufficienza finanziaria. Lo scopo di lucro, che riguarda il movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la sua attività, è invece giuridicamente irrilevante ai fini della qualificazione del carattere imprenditoriale di una determinata attività. Questo ragionamento, però, porterebbe a poter attribuire la qualificazione di "non commerciale" solo ed unicamente agli enti che praticano attività prive di qualsiasi rilievo economico, in modo del tutto gratuito o comunque senza che i costi siano coperti dai ricavi. Per evitare che da tale conclusione derivi la possibilità di un aggiramento delle norme tributarie, il legislatore nazionale ha rimesso la qualificazione dell'ente ad una indagine di fatto sulla prevalenza delle attività commerciali rispetto a quelle non commerciali e, di conseguenza, l'art. 149 Tuir puntualizza le condizioni di prevalenza dell'attività non commerciale rispetto a quella commerciale, affermando che un ente conserva lo status di ente non commerciale fino a quando non si verifichi una prevalenza dei redditi annui derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, nonché una prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale rispetto alle restanti attività; la forma giuridica adottata dagli enti in questione non influisce invece in alcun modo sulla perdita della qualifica di ente non commerciale⁷. E' di tutta evidenza come, dal punto di vista pratico, la verifica della sussistenza dei requisiti richiesti non sia affatto agevole.

Si aggiunga a quanto detto il fatto che l'art. 149 Tuir, quarto comma, stabilisce che le disposizioni di cui sopra non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche: per queste due ultime categorie di enti, quindi, la natura non commerciale appare aprioristicamente postulata, in modo evidentemente discriminatorio rispetto ad altre categorie di soggetti. Va però sottolineato che il riferimento agli enti ecclesiastici comprende anche quelli appartenenti a confessioni religiose diverse dalla cattolica.

⁵ G. Dalla Torre, *Ici: l'esenzione non è un privilegio*, in "Iustitia", 2, 2007, pp. 283-284.

⁶ Sentt. 5766/1994, 1643/2003, 7725/2004 e 16612/2008.

⁷ F. Rasi, *Quali prospettive per gli enti no profit alla luce della giurisprudenza nazionale e comunitaria?*, in "Rassegna tributaria", 5, 2010, pp. 1345-1367.

Le incongruenze dell'ordinamento giuridico italiano sono comunque chiamate a confrontarsi e con quanto stabilito dall'ordinamento giuridico comunitario in materia di concorrenza e aiuti di stato, ai cui principi la normativa italiana deve necessariamente conformarsi. Il problema è che, dal punto di vista del diritto dell'Ue, la nozione di impresa comprende qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle modalità del suo finanziamento⁸. Analogamente, costituisce attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato⁹. La qualificazione di attività imprenditoriale, quindi si applica anche ad enti svolgenti attività di carattere sociale e senza fini di lucro, se essi operano in concorrenza con altri soggetti; è quindi l'esistenza di un mercato concorrenziale per lo svolgimento di quello specifico tipo di attività che porta a qualificare l'attività stessa come imprenditoriale o come non imprenditoriale, in modo del tutto indipendente dalle modalità di gestione dell'ente e, ancora di più, dall'eventuale prevalenza o meno di un'attività di tipo non commerciale. La giurisprudenza della Corte di Giustizia, infatti, mira ad evitare che lo svolgimento di una attività di impresa, anche se in misura non prevalente rispetto ad attività diverse, possa risolversi per l'ente in un vantaggio competitivo¹⁰.

Recentemente la Corte di Cassazione¹¹ ha tentato un'interpretazione del diritto italiano in materia di qualificazione degli enti non commerciali conforme al diritto comunitario, negando quindi la legittimità di un'agevolazione fiscale a beneficio delle fondazioni bancarie, poiché l'attività da esse svolta, secondo il diritto comunitario, avrebbe invece natura commerciale. Al di là del caso specifico, qui interessa sottolineare che, in base al principio per cui l'attribuzione a un ente della qualifica di non commerciale deve avvenire in base al diritto comunitario, l'intera categoria degli enti non commerciali andrebbe ridiscussa¹². Infatti, soggetti attualmente qualificati come appartenenti alla categoria no profit perderebbero tale qualifica per il fatto di svolgere un'attività destinata al mercato. L'impatto di tale principio sarebbe talmente dirompente che la stessa Cassazione, nella medesima sentenza, ha cercato di ridimensionarlo, affermando che in ogni caso un ente non ha natura imprenditoriale se dimostra «di aver svolto un'attività prevalente o esclusiva di promozione sociale o culturale». Ciò contraddice evidentemente quanto poco prima affermato, a meno di non voler considerare aprioristicamente esclusa la possibilità che in questi settori possa svolgersi anche attività destinata al mercato. E comunque, anche accettando questo assioma, non è affatto chiaro se le attività indicate dall'art. 7 comma 1 lett.i) del decreto Lci possano essere fatte rientrare tutte in quest'ambito.

3. Le attività non esclusivamente commerciali

Tornando al punto iniziale di questo complesso ragionamento, sta di fatto che la disciplina delle esenzioni dall'Ici, come innovata fra il 2005 e il 2006, poteva applicarsi ai beni immobili nei quali si svolgessero attività di tipo non esclusivamente commerciali. Proprio quest'ultimo punto è alla base di una delicata questione interpretativa, su cui la Direzione federalismo fiscale del Ministero delle finanze ha cercato di fare luce con una circolare (la n. 2) emanata il 26 gennaio 2009. Infatti, dalle norme indicate poteva desumersi che un bene immobile destinato ad attività commerciale potesse comunque beneficiare dell'esenzione dall'Ici a condizione che al suo interno si svolgesse anche un'attività non commerciale accanto al altre attività di tipo commerciale. Poiché la norma non richiama esplicitamente l'art. 149 Tuir, non era nemmeno chiaro se l'attività non commerciale dovesse necessariamente essere prevalente rispetto a quella commerciale, o se invece tale caratteristica non fosse necessaria ai fini dell'esenzione dall'Ici. Il riferimento alla natura non esclusivamente commerciale degli enti beneficiari dell'esenzione per gli immobili da essi posseduti rendeva quindi necessario precisare in quali casi le attività indicate dalla norma di esenzione fossero svolte in maniera non esclusivamente commerciale e, conseguentemente, le ipotesi nelle quali gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali potessero considerarsi esenti da Ici.

⁸ Corte di Giustizia delle Comunità europee, sent. 16 marzo 2004, cause riunite C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01.

⁹ Corte di Giustizia delle Comunità europee, sent. 8 giugno 1998, causa C-35/96.

¹⁰ Corte di Giustizia delle Comunità europee, sent. 17 febbraio 1993, cause riunite C-159/91 e C-160/91. Corte di Giustizia delle Comunità europee, sent. 16 novembre 1995, causa C-244/94. Corte di Giustizia delle Comunità europee, sent. 21 settembre 1999, causa C-67/97. Le sentenze sono commentate da F. Rasi, *cit.*, alle pp. 1352 ss.

¹¹ Sent. 2 aprile 2010, n. 8082, commentata da F. Rasi, *cit.*

¹² F. Rasi, *cit.*, p. 1352.

Su queste basi, la circolare ministeriale precisava che l'esenzione dovesse essere riconosciuta quando ricorressero contemporaneamente, e non alternativamente:

- un requisito di carattere soggettivo, rappresentato dal fatto che l'immobile fosse utilizzato da uno degli enti non commerciali indicati nel Tuir;
- un requisito di carattere oggettivo, in base al quale gli immobili utilizzati fossero destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dalla norma di esenzione e non avessero esclusivamente natura commerciale.

Del requisito soggettivo si è già ampiamente trattato. Circa il requisito oggettivo, la circolare del 2009 richiamava la giurisprudenza della Corte di Cassazione, evidenziando come l'esenzione potesse essere riconosciuta solo se correlata all'esercizio, effettivo e concreto, nell'immobile di una delle attività indicate nella norma agevolativa¹³. «La sussistenza del requisito oggettivo – che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare – non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale»¹⁴. Ancora, gli immobili dovevano essere utilizzati totalmente, e non solo in parte, per l'espletamento di una delle attività indicate tipicamente e tassativamente dalla norma di esenzione; pertanto, l'esenzione non poteva essere riconosciuta nei casi in cui l'immobile fosse destinato, oltre che ad una delle attività agevolate, anche ad altri usi¹⁵. In tal senso si era già espresso il Consiglio di Stato con il parere n. 266 del 18 giugno 1996, secondo cui «ove si tratti ... di un intero immobile destinato solo in parte, seppure prevalente, alle finalità favorite dalla legge, il carattere restrittivo della ripetuta norma che richiede l'esclusività della destinazione, impedisce comunque l'attribuzione della agevolazione fiscale».

Il punto più controverso della circolare ministeriale è quello in cui si tenta una spiegazione del concetto di "natura non esclusivamente commerciale" delle attività svolte negli immobili beneficiari dell'esenzione. Il problema – argomentava la circolare – consisteva nell'impossibilità di immaginare attività commerciali solo in parte: un'attività o è commerciale, o non lo è, non essendo possibile individuare una terza categoria di attività. Quindi, la precisazione introdotta nel 2005 andrebbe riferita «solamente alle specifiche modalità di esercizio delle attività in argomento, che consentano di escludere la commercialità allorché siano assenti gli elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza), ma siano presenti le finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione». Di conseguenza, l'esenzione andrebbe riconosciuta nei casi in cui le attività svolte negli immobili non siano di fatto disponibili sul mercato e siano svolte per rispondere a bisogni socialmente rilevanti, ma non sempre soddisfatti dalle strutture pubbliche ed estranei alla sfera di interessi degli operatori commerciali. Questo ragionamento corrisponde, in buona sostanza, a quanto argomentato alla Corte di Cassazione nella sentenza 2 aprile 2010, n. 8082, commentata nel paragrafo precedente. Come però già in quella sentenza, evidenti dubbi sussistono circa la compatibilità di tale impostazione con i principi del diritto comunitario.

Il ragionamento della circolare, fin qui condotto in astratto, si conclude con un'esemplificazione delle attività rientranti nei parametri indicati ai fini dell'esenzione. In molti casi, appare evidente lo sforzo di adattare l'etichetta di "non commerciale" ad attività la cui vocazione concorrenziale appare invece almeno possibile, soprattutto se si esamina la questione dall'ottica propria del legislatore comunitario.

Sono comprese infatti nell'elenco le attività assistenziali prestate da soggetti pubblici, onlus, organizzazioni per la cooperazione e per il volontariato o da "altri soggetti privati", nei casi in cui queste attività vengano svolte sulla base di convenzioni o contratti con soggetti pubblici: non è necessario che le attività vengano prestate gratuitamente o dietro compenso simbolico, ma l'esenzione è riconosciuta anche se l'attività prevede il pagamento di una "retta", a condizione che l'attività non chiuda con un risultato

¹³ Sentenze n. 10092 del 13 maggio 2005 e n. 10646 del 20 maggio 2005.

¹⁴ Sentenza n. 5485 del 29 febbraio 2008, che ribadisce quanto già precedente affermato nelle sentenze n. 20776 del 26 ottobre 2005 e n. 23703 del 15 novembre 2007.

¹⁵ Sentenze n. 5747 del 16 marzo 2005 e n. 10092 del 13 maggio 2005.

superiore al pareggio economico. Ancora, l'esenzione è riconosciuta per quelle attività sanitarie accreditate o contrattualizzate o convenzionate dalla regione, che si svolgono in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico: evidente tra le righe il riferimento alle cliniche private convenzionate, sebbene la circolare precisi che la remunerazione delle prestazioni rese non deve superare il limite oltre il quale si generi profitto. Anche le scuole private paritarie (ma non quelle non paritarie) possono beneficiare dell'esenzione, purché l'attività non chiuda con un risultato superiore al pareggio economico o purché eventuali avanzi di gestione siano reinvestiti totalmente nell'attività didattica. Le attività ricettive rientrano nei parametri di esenzione purché praticino tariffe di importo significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato e purché non si rivolgano ad un pubblico indifferenziato, ma solo a particolari categorie di utenti (alunni e famiglie di istituti scolastici, iscritti a catechismo, appartenenti alla parrocchia, membri di associazioni), soprattutto se appartenenti a categorie meritevoli di una qualche assistenza (pensionati per parenti di malati ricoverati in ospedali distanti dalle proprie residenze, comunità alloggio, pensionati per studenti, per lavoratori precari, per stranieri e strutture simili). Nelle attività culturali cui fa riferimento la norma di esenzione sono comprese quelle che rientrano nelle competenze del Ministero per i beni e le attività culturali, e cioè musei, pinacoteche e simili, purché non vengano svolte al loro interno attività commerciali come vendita di gadget, ristorazione o altro. Con riguardo all'ambito dello spettacolo, l'esenzione si applica ai cinema (ma solo a quelli di comunità ecclesiali e religiose oppure a quelli nei quali si proiettano esclusivamente film di elevato interesse culturale) ed ai teatri che si avvalgono di compagnie non professionali (si pensi, ad esempio, ai numerosissimi teatri parrocchiali). Beneficiano, infine, dell'esenzione i circoli ricreativi di natura non commerciale, gli immobili destinati allo svolgimento di attività sportive agonistiche organizzate direttamente da associazioni sportive senza fini di lucro e gli immobili adibiti ad attività di religione e di culto.

4. La procedura di infrazione

Nel 2010, in seguito a un esposto del Partito radicale presentato nel 2006, la Commissione europea ha aperto contro l'Italia una procedura di infrazione¹⁶ per violazione della concorrenza e illegittimo aiuto di stato, in particolare per quanto riguarda il regime di esenzione dall'Ici e il più favorevole trattamento fiscale concesso agli enti ecclesiastici dall'art. 149 Tuir. La decisione della Commissione, attesa per maggio 2012, avrebbe probabilmente costretto gli enti beneficiari del trattamento favorevole – molti dei quali legati alla chiesa cattolica – a pagare ai comuni tutti gli arretrati dell'imposta dal 2005 in avanti: una cifra enorme, di almeno duecento milioni di euro l'anno.

Nella lettera inviata dalla Commissione europea il 12 ottobre 2010, in cui si notificava all'Italia l'apertura della procedura di infrazione¹⁷, si rileva che l'esenzione dall'Ici concessa agli enti non commerciali può essere considerata un aiuto di stato alle imprese – quindi incompatibile con il mercato comune ai sensi dell'art. 107 TUE, par. 1 – poiché la disposizione di legge si riferisce ad attività che risultano, almeno parzialmente, rientranti nel campo d'applicazione del diritto UE della concorrenza. Infatti, anche con riferimento ai criteri indicati nella circolare ministeriale del 2009, la natura economica di alcune delle attività ivi menzionate non può essere esclusa. Poiché l'esenzione dall'Ici riduce gli oneri generalmente inclusi nei costi operativi di imprese in possesso di immobili in Italia, essa sembra pertanto concedere agli enti interessati un vantaggio economico rispetto ad altre imprese che non possono beneficiare di tali agevolazioni fiscali pur svolgendo attività economiche analoghe. Il concetto di aiuto di stato, infatti, vale a designare non soltanto prestazioni positive, ma anche interventi che in varie forme alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa¹⁸.

Per quanto riguarda l'articolo 149 Tuir, quarto comma, la Commissione ha ritenuto che i beneficiari di tale disposizione – enti ecclesiastici ed associazioni sportive dilettantistiche – possono di fatto svolgere attività economiche e quindi essere qualificati come imprese relativamente a tali attività. Il vantaggio

¹⁶ C26/2010.

¹⁷ C(2010) 6960.

¹⁸ Corte di giustizia, sentenza 8 novembre 2001, causa C-143/99.

consisterebbe nella possibilità di godere di un trattamento fiscale più favorevole – cioè il regime forfetario applicabile agli enti non commerciali – rispetto ad altre imprese che non possono beneficiare di tale trattamento fiscale vantaggioso pur svolgendo attività analoghe.

Di entrambe le norme – quella relativa all'esenzione dall'Ici per le attività non esclusivamente commerciali e quella riferita agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche – la Commissione europea ha rilevato il carattere ingiustamente selettivo, nel senso che esse attribuiscono un trattamento più favorevole ad alcune categorie di enti che invece si possono trovare nella medesima situazione giuridica o fattuale di qualsiasi altra società che eserciti un'attività economica, con la conseguenza di alterare ingiustificatamente gli scambi commerciali e la concorrenza. Né sembrano sussistere motivazioni valide – a giudizio della Commissione – tali per cui questo tipo di agevolazioni possa essere fatto rientrare nella tipologia degli aiuti di stato compatibili con il mercato interno di cui all'art. 107 Tfeue.

L'apertura della procedura di infrazione ha posto l'Italia nella condizione di dover adeguare l'ordinamento giuridico interno ai rilievi formulato dalla Commissione europea. Appare singolare, dunque, che l'introduzione dell'imposta municipale unica propria, avvenuta nel 2011, non abbia tenuto conto in alcun modo questo delicato aspetto.

5. Dall'Ici all'Imu: le novità della manovra Monti

Fra le Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale di cui al d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23, emanato in base alla legge di delegazione n. 23 del 2009, figura all'art. 8 l'introduzione dell'imposta municipale unica propria (Imu) a decorrere dal 2014¹⁹. Tale imposta ha sostituito tanto la precedente Ici quanto l'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati. Originariamente l'Imu non avrebbe dovuto riguardare l'abitazione principale – ovvero l'immobile «iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente» – né le sue pertinenze. L'art. 9 del decreto n. 23 rimanda all'art. 3 del decreto Ici del 1992 per l'individuazione dei soggetti passivi, che sono quindi identici. Anche per quanto riguarda la disciplina delle esenzioni, il comma 8 dell'art. 9 rimanda a quanto già stabilito per l'Ici nel 1992, compresa la lettera i) dell'art. 7, oggetto della procedura di infrazione aperta dalla Commissione europea.

Queste le più importanti differenze rispetto alla disciplina del 1992²⁰:

- non è stata riproposta l'esenzione prevista dalla lett. g) dell'art. 7 del d.lgs. n. 504 del 1992 riguardante i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili, ma recuperati al fine di essere destinati a determinate attività assistenziali, che pure poteva considerarsi meritevole di tutela;
- non sono state riproposte le disposizioni relative all'Ici contenute in provvedimenti diversi dal d.lgs. n. 504/1992, come l'esenzione per i fabbricati rurali, la riduzione per i fabbricati inagibili o inabitabili, le agevolazioni per la tassazione dei terreni agricoli. E' stata però riprodotta la già esaminata disposizione introdotta nel 2005, secondo la quale l'esenzione dall'imposta immobiliare si applica agli immobili nei quali si svolgono attività di natura non esclusivamente commerciale.

La caduta del governo Berlusconi, che dell'abolizione dell'Ici sulla prima casa aveva fatto uno dei suoi cavalli di battaglia, ha però determinato una significativa revisione dell'impianto normativo ad opera del governo Monti. L'art. 13 del decreto legge 6 dicembre 2011 n. 201 (c. d. "decreto salva Italia"), convertito in legge 22 dicembre 2011, n. 214, ha quindi stabilito di anticipare, in via sperimentale, l'istituzione dell'imposta municipale propria a decorrere dall'anno 2012, in modo che nel 2015 la sua applicazione avvenga a pieno

¹⁹ S. Cianfrocca e C. Rotunno, *Il tramonto dell'Ici e la contemporanea nascita dell'Imu*, in "Tributi locali e regionali", 2, 2011, pp. 25-31.

²⁰ *Ibidem*.

regime. Viene riconfermato il necessario presupposto del possesso dell'immobile ai fini dell'applicazione dell'imposta ma, a differenza del passato, se ne stabilisce l'applicabilità anche all'abitazione principale e alle sue pertinenze. Il ritorno dell'imposta sulla prima casa determinerà, secondo la relazione tecnica della ragioneria generale dello Stato, un gettito di 3,8 miliardi di euro; il gettito complessivo dell'Imu sarà pari a circa 22 miliardi di euro, di cui 18 per gli immobili diversi dall'abitazione principale²¹. Il regime delle esenzioni resta identico a quello previste dall'art. 7 del d.lgs. n. 504/1992, recuperando quindi la disposizione di cui alla lettera g) di quel decreto, che il d. lgs. n. 23/2011 aveva invece eliminato.

Il nuovo impianto normativo, però, non metteva l'Italia al riparo dalle conseguenze sfavorevoli di una eventuale decisione negativa della Commissione europea. Il "rimedio" è stato quindi individuato nel decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, recante disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività (c. d. decreto liberalizzazioni), convertito in legge 24 marzo 2012 n. 27. Durante l'esame alla Camera, i due relatori, Pierpaolo Baretta e Maurizio Leo, hanno valutato l'ipotesi di presentare un emendamento, che poi si è trasformato in un ordine del giorno Pd-PdI, accolto dal ministro Giarda. In esso si chiedeva al governo «di valutare l'opportunità di definire la questione relativa al pagamento dell'Imu sugli immobili parzialmente utilizzati a fini commerciali» da parte di enti non profit e di enti ecclesiastici. Durante l'esame in Senato, poi, il disegno di legge di conversione è stato sottoposto a notevoli interventi emendativi. In particolare, per quanto qui interessa, è stato aggiunto un art. 91 bis, il cui primo comma ha stabilito che al comma 1, lettera i), dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole «allo svolgimento» siano inserite le parole «con modalità non commerciali». Per maggiore chiarezza, il medesimo articolo al comma 4 ha abrogato la disposizione di cui al comma 2-bis dell'art. 7 del d.l. n. 203 del 2005, che aveva generato problematiche interpretative non di poco conto. Con questa piccola modifica, l'esenzione dall'Imu viene riconosciuta solo agli immobili nei quali si svolgano integralmente attività di natura non commerciale, escludendo invece quelli in cui l'attività non commerciale non si escluda, ma soltanto prevalente.

Si precisa però al comma 2 dell'art. 91 bis che, «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». In questo modo, attraverso un'operazione di ideale scomposizione degli aspetti commerciali e non delle varie attività svolte in diverse porzioni del medesimo bene immobile, si è cercato di salvaguardare il trattamento di maggior favore dal punto di vista tributario che l'ordinamento giuridico italiano tradizionalmente riconosce al settore non profit, evitando però che di esso possano beneficiare anche i soggetti che svolgono attività di natura commerciale nel medesimo immobile. Il problema, a questo punto, risiede nelle modalità con cui dovrebbe avvenire l'identificazione delle porzioni immobiliari adibite esclusivamente allo svolgimento di attività non commerciali. Infatti, ai casi in cui questa identificazione appare relativamente agevole (si pensi ad esempio alla presenza di una cappella adibita al culto all'interno di un edificio scolastico o di un complesso alberghiero) si affiancano i numerosissimi casi in cui appare quasi impossibile applicare tale distinzione sulla base di indicatori oggettivi, che escludano del tutto la discrezionalità dichiaratoria del soggetto che richiede l'esenzione. In ogni caso, entro nove mesi dall'entrata in vigore della legge i soggetti intestatari delle unità immobiliari di tipo "misto" dovranno chiedere una revisione della qualificazione e quindi della rendita catastale. Le rendite catastali così attribuite avranno effetto a partire dal 1° gennaio 2013.

E' chiaro che, in molti casi concreti, è improbabile che le diverse parti di cui un edificio si compone possano essere singolarmente e individualmente riferite ad uno specifico tipo di attività. E' più probabile invece, che l'intero complesso immobiliare sia adibito contemporaneamente ad attività di tipo diverso, alcune rientranti nei canoni dell'esenzione e altre no. Quindi, il comma 3 dell'art. 91 bis dispone che «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

²¹ E. Piscino, *L'Imu – imposta municipale unica propria*, in "Tributi regionali e locali", 1, 2012, pp. 21-29.

relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale». Se, come è probabile, il decreto ministeriale non verrà approvato in tempo utile, è evidente che la prossima applicazione della disciplina risulterà quantomeno incerta. Ci si chiede, inoltre, quali margini di discrezionalità verranno lasciati al soggetto che richiede l'esenzione nel fornire le informazioni rilevanti e quanto ampi essi saranno. Non è da escludere, infatti, che la disciplina legislativa, volta proprio ad evitare la confusione fra attività commerciali e attività che invece non lo sono, in modo che l'esenzione dal tributo non possa configurare ipotesi di abuso, possa prestarsi ad essere aggirata.

Che la finalità di questo provvedimento sia essenzialmente quella di chiarire in modo definitivo la compatibilità della normativa tributaria italiana con il diritto comunitario è stato dichiarato esplicitamente dallo stesso Monti nel suo intervento del 27 febbraio 2012 in commissione industria del Senato²². Nel comunicato si evidenzia il ruolo centrale anche in termini di coesione sociale svolto dalle organizzazioni non profit, che risponde direttamente ai principi costituzionali di solidarietà e di sussidiarietà, cardini essenziali dell'ordinamento giuridico italiano. «Non è quindi intenzione del Governo – prosegue il comunicato – disconoscere il patrimonio di civiltà che connota il settore del non profit, ma proprio per evitare critiche ingiustificate, da un lato, e interpretazioni riduttive, dall'altro, si ritiene necessario definire con assoluto rigore, trasparenza e linearità l'esatto confine tra attività commerciali e attività non commerciali. La procedura di infrazione avviata in sede europea può essere infatti ragionevolmente superata se gli enti non commerciali sono individuati attraverso un doppio criterio, soggettivo ed oggettivo: il primo, la natura e il fine non lucrativo perseguito dagli stessi enti; il secondo, lo svolgimento da parte dell'ente di attività al di fuori del regime della libera concorrenza di mercato». Il comunicato si concentra poi sul caso specifico delle scuole, pur sottolineando che i rilievi formulati dalla Commissione europea non si riferiscono solo al settore didattico e che l'emendamento governativo tende pertanto a rendere effettiva la garanzia di tutela per tutti gli enti non profit e pienamente efficace il controllo rispetto ad eventuali abusi o violazioni. Comunque, con specifico riferimento alla scuola, si precisa che l'esenzione dall'Imu riguarda solo ed esclusivamente le scuole che svolgono la propria attività secondo modalità concretamente ed effettivamente non commerciali, a prescindere da quanto indicato nel loro statuto. Di conseguenza, beneficeranno dell'esenzione solo le scuole paritarie (quelle cioè che prestano un servizio effettivamente assimilabile a quello pubblico sotto il profilo dei programmi di studio e della rilevanza sociale, dell'accoglienza di alunni con disabilità, dell'applicazione della contrattazione collettiva del personale docente e non docente), che prestino un servizio aperto a tutti i cittadini alle stesse condizioni, con eventuali modalità di selezione all'ingresso non discriminatorie, che abbiano un'organizzazione tale da preservare senza alcun dubbio la finalità non lucrativa e che destinino eventuali avanzi di gestione integralmente all'attività didattica, senza percepire profitti.

La manovra governativa sembra aver soddisfatto il Commissario europeo Almunia, che ha espresso pubblicamente il suo apprezzamento. L'auspicio è ora quello di poter chiudere la procedura di infrazione senza che gli enti che hanno beneficiato in passato di esenzioni siano costretti a pagare gli arretrati dal 2006 ad oggi. Da più parti emerge infatti il timore che anche questo provvedimento, per la sua scarsa chiarezza applicativa, possa non essere sufficiente a tal fine. Molto dipenderà, ovviamente dal contenuto dei regolamenti applicativi e dalle conseguenti reazioni di Bruxelles.

²² Il testo del comunicato è leggibile integralmente sul sito internet di Palazzo Chigi.